

INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu



Mestrado em Finanças Empresariais

A AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR - O Caso do Ensino Público Politécnico

Elsa Cristina de Sá Martins Saraiva

Projecto apresentado para a obtenção do grau de Mestre em Finanças Empresariais

Orientado por:

Mestre Isabel Maria Loureiro Pais Esteves Martins

Viseu, Novembro de 2010

Agradecimentos

Os meus agradecimentos vão para todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste projecto.

Ao corpo docente do Mestrado pelos ensinamentos que nos deixaram.

À Mestre Isabel Martins, por ter orientado este projecto, pela sua disponibilidade e conselhos.

A todos os colegas de Mestrado pelo incentivo, apoio, amizade e trocas de experiência.

Aos colegas de trabalho e aos que colaboraram no pré-teste do questionário deste projecto.

Por fim, e como os últimos são sempre os primeiros, à minha família, em especial ao meu marido por todo o apoio e paciência demonstrado em todos os momentos e às minhas filhas, Inês e Raquel, a quem dedico este projecto, pelas ausências e falta de acompanhamento e esperando que esta etapa da minha vida seja para elas um exemplo de persistência e de,

Quanto maiores as dificuldades a vencer, maior será a glória

(Cícero)

Sumário

A prática regular de Auditoria interna e externa na Administração Pública é, cada vez mais, uma realidade para avaliar a correcta aplicação dos recursos públicos. A Auditoria Interna tem sido impulsionada, uma vez que se reconhece produzir valor acrescentado, ajudando a gestão, até no que diz respeito a questões de combate à corrupção. Pelo simples facto de existir, a actividade de Auditoria Interna é dissuasora da potencial prática de actos fraudulentos.

Assim, tal como em outros organismos da Administração Pública, nas Instituições de Ensino Superior Público Politécnico, o papel dos gestores é agora de assumpção de maior responsabilidade, devendo gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz, procurando, na actividade de Auditoria Interna um instrumento de apoio à concretização dos seus objectivos e responsabilidades.

O presente projecto surge na sequência do Mestrado em Finanças Empresariais da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu e pretende ser um contributo para realçar a importância da Auditoria Interna para a gestão de uma Instituição de Ensino Superior Público Politécnico.

Os instrumentos de trabalho utilizados para desenvolver o projecto foram, para além da consulta bibliográfica, o trabalho de campo constituído por questionário *on-line* e entrevista, realizados junto dos estabelecimentos de Ensino Superior Público Politécnico, em Portugal.

Como forma de aplicação prática do projecto, são apresentados os passos para a implantação da actividade de Auditoria Interna numa Instituição de Ensino Superior Público Politécnico. É definida, como parte integrante do processo de monitorização e controlo do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas, a forma de funcionamento da actividade de Auditoria Interna. Por fim, propõe-se um processo de Auditoria Interna (programa e questionário de controlo interno) na área da Gestão de Tesouraria.

Palavras Chave: Auditoria Interna; Instituições de Ensino Superior Público Politécnico; Gestão; Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas.

Abstract

The regular practice of internal and external auditing in the public service is increasingly a reality to assess the correct application of public resources. Internal Auditing has been driven, since it recognizes an added value by helping to manage, even with regard to issues of fighting corruption. By simply being there, the Internal Auditing activity is a deterrent to potentials acts of fraud.

Thus, as in other public administration entities, in the Public Institutions of Higher Polytechnic Education, the role of managers is now taking on more responsibility, they shall manage public resources efficiently and effectively, looking to the Internal Auditing activity as an important instrument to support the achieve their objectives and responsibilities.

This study is an integrated part of a project of graduate studies, a Master's in Corporate Finance by ESTGV (High School of Management and Technology of Viseu) and intends to contribute to highlight the importance of Internal Auditing for the management of a Public Institution of Higher Polytechnic Education.

The tools used to develop the project were literature search and field work, consisting of an on-line questionnaire and an interview conducted in a Public Institution of Higher Polytechnic Education, in Portugal.

As a way of practical application of the project, are presented the steps for implementing an Internal Auditing activity in a Public Institution of Higher Polytechnic Education. It's defined, as part of the process of monitoring and control of the Risk Management Plan of Corruption and Related Offences, an operating method to the Internal Auditing activity. Finally, is proposed an Internal Auditing process (program and questionnaire of internal control) to the area of Treasury Management.

Keywords: Internal Auditing; Higher Institutions of Public Polytechnic Education; Management; Risk Management Plan of Corruption and Related Offences.

Índice

Índice de Figuras	iv
Índice de Tabelas	v
Índice de Quadros	vi
Índice de Gráficos	vii
Lista de siglas utilizadas	viii
Sumário executivo.....	1
1. Definição do contexto do problema.....	4
2. Revisão de literatura	8
2.1. Conceptualização e evolução histórica da Auditoria	8
2.1.1. Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	10
2.1.2. Auditoria Estatal ou do Management Público.....	13
2.1.3. Auditoria Interna, Sistema de Controlo Interno e Controlo Interno	14
2.2. Normas de Auditoria para o Sector Público	16
2.3. A experiência internacional de Auditoria Interna em Universidades.....	17
2.4. A experiência nacional de Auditoria Interna em Municípios Portugueses	19
2.5. A implantação da actividade de Auditoria Interna	20
2.6. O processo de Auditoria.....	21
2.7. Quadro conceptual de referência.....	23
3. Métodos e técnicas de recolha e análise de dados.....	25
3.1. O questionário e a entrevista	26
3.2. A recolha de dados	27
4. Estudo de caso – A Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior Público Politécnico, em Portugal	29
4.1. A análise de dados	29
5. Formas de implementação do projecto	45
5.1. Passos a seguir para a implantação da actividade de Auditoria Interna	45
5.2. A actividade de Auditoria Interna na monitorização e controlo do PGRIC	47
5.3. Programa de Auditoria Interna na Área da Gestão de Tesouraria	49
6. Conclusões	55
Bibliografia.....	58
Anexo 1 – Questionário	
Anexo 2 – Dados do SPSS	

Índice de Figuras

Figura 1 - Fases do processo de Auditoria.....	22
Figura 2 - Quadro conceptual de referência	24
Figura 3 - Posicionamento do Departamento/Gabinete de Auditoria no organograma da Instituição de Ensino Superior Público Politécnico	46

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Tipos de Auditoria	9
Tabela 2 - N.º de Estabelecimentos de Ensino Superior Público Politécnico	28

Índice de Quadros

Quadro 1 - Identificação das entidades que constituem a amostra	29
Quadro 2 – Tipo de Autonomia	30
Quadro 3 - Implementação do POC-E	31
Quadro 4 - Existência de normas de controlo interno	31
Quadro 5 - Divulgação das normas	31
Quadro 6 - Existência de TOC e ROC	33
Quadro 7 - Áreas de intervenção e acções previstas no PGRCIC	34
Quadro 8 - Desenvolvimento de Actividade de Auditoria	35
Quadro 9 - Caracterização do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	36
Quadro 10 - Razões apontadas para a não existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	37
Quadro 11 - KMO and Bartlett's Test	39
Quadro 12 – Total Variance Explained	39
Quadro 13 - Rotated Component Matrix	41
Quadro 14 - Chi-Square Test	44
Quadro 15 - Programa de Auditoria da Área Financeira – Gestão de Tesouraria	50
Quadro 16 - Questionário relativo à área da Gestão de Tesouraria	51
Quadro 17 - Programa de trabalho de Auditoria Interna da Gestão de Tesouraria	54

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Frequência mensal de consulta das normas e procedimentos de controlo interno .	32
Gráfico 2 - Nº vezes que foram revistas/reformuladas as normas e procedimentos de controlo interno	32
Gráfico 3 - Existência de PGRCIC.....	33
Gráfico 4 - Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	34
Gráfico 5 - Intenção de criar Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	36
Gráfico 6 - Razões que levaram ou poderão levar ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna (em média, por grau de importância)	38
Gráfico 7 - Sistemas que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna (em média, por grau de importância)	41
Gráfico 8 - Procedimentos que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna na área financeira (em média, por grau de importância)	42
Gráfico 9 - Contribuição da Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia dos processos, das operações e da gestão.....	43

Lista de siglas utilizadas

ACP – Análise de Componentes Principais

CG – Conselho de Gestão

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*

DGES - Direcção Geral do Ensino Superior

DRA – Directriz de Revisão/Auditoria

ERM – *Enterprise Risk Management*

ESTGV – Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu

IFAC – *Internacional Federation of Accounts*

IGAE – *Intervención General de La Administración del Estado*

IIA – Institute of Internal Auditors

INTOSAI – Internacional Organizations of Supreme Audit Institutions

IPAI – Instituto Português de Auditores Internos

ISA – *Internacional Standards on Auditing*

ISEL – Instituto Superior de Engenharia de Lisboa

KMO – *Kaiser-Meyer-Olkin*

KPMG – Empresa Global de Auditoria

OCEX – Órgão de Controlo Externo das comunidades autónomas de Espanha

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PGRCIC - Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas

POCAL – Plano Oficial das Autarquias Locais

POC-E - Plano Sectorial de Contabilidade para o Sector de Educação

POCP – Plano oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado

ROC – Revisor Oficial de Contas

RTE – Regime de Tesouraria do Estado

SCI – Sistema de Controlo Interno

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TOC – Técnico Oficial de Contas

Sumário executivo

Actualmente, as necessidades crescentes e cada vez mais exigentes do meio interno e externo fazem com que as organizações atinjam elevados níveis de complexidade organizacional, de estrutura e de informação.

Neste sentido, com o objectivo de se atingir metas de ganhos de produtividade, competitividade e rendibilidade, as organizações, públicas e privadas, estão a aperfeiçoar e modernizar os seus métodos de gestão, procurando racionalizar e rentabilizar os seus recursos, de forma a atingir objectivos de economia, eficiência e eficácia.

O programa abrangente de reformas efectuado pela Administração Pública, em vários países, teve como resultado uma nova postura perante o cidadão, conhecida como Nova Gestão Pública (*New Public Management*) e é neste sentido que, no sector público, a Auditoria Interna tem sido impulsionada e reconhecida com valor acrescentado.

A actividade de Auditoria Interna surge como um importante instrumento de apoio à gestão e deve entender-se como o controlo dos controlos, com o objectivo de proporcionar ao governo da entidade a fiabilidade do sistema de controlo interno, e da gestão e determinar se os procedimentos em vigor são os melhores, propondo, caso necessário, as recomendações adequadas para colmatar as falhas identificadas, a fim de garantir protecção do património e optimização dos recursos disponíveis.

O presente projecto procurou abordar a temática da Auditoria Interna aplicada a um serviço da Administração Pública, a uma Instituição de Ensino Superior Politécnico.

A estrutura do projecto assenta em seis pontos, com os seguintes conteúdos: no primeiro ponto, foi efectuada uma apresentação do tema e respectiva pesquisa tendo sido definido, como objectivo geral, o de realçar o contributo da Auditoria Interna como instrumento ao serviço da gestão, a fim de que se alcancem objectivos de eficácia, economia e eficiência na utilização dos recursos.

Como objectivo específico, o projecto procurou dar resposta ao seguinte problema: **Como implementar a actividade de Auditoria Interna numa Instituição**

de Ensino Superior Público Politécnico de forma a constituir um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução dos seus objectivos.

Partindo da temática da Auditoria Interna na Administração Pública procurou-se bibliografia de suporte ao tema. A abordagem à literatura existente sobre Auditoria Interna é apresentada no segundo ponto.

O ponto três trata dos métodos e técnicas de recolha e análise de dados. Para além das referências bibliográficas utilizadas, recorreu-se ao trabalho de campo, utilizando outros métodos, como o questionário *on-line* e a entrevista. Para tratamento dos dados recorreu-se ao programa estatístico Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), versão 17.0 para Windows.

No quarto ponto foi feita a apresentação da pesquisa, com análise qualitativa e quantitativa dos dados obtidos. Foram enviados 138 questionários *on-line*, através de *e-mail*, para todas as Instituições Nacionais de Ensino Superior Público Politécnico (Escolas de Ensino Politécnico integradas em Politécnico, integradas em Universidade e não integradas em Politécnico nem em Universidades), constantes dos dados de Acesso ao Ensino Superior 2010/2011, da Direcção Geral do Ensino Superior (DGES). Também foram enviados questionários para os Serviços Centrais e para os Serviços de Acção Social das mesmas Instituições. No total foram obtidas 30 respostas, das quais se consideraram válidas 29, correspondendo a uma taxa de respostas de 21%.

Da análise aos resultados obtidos podemos concluir que a maioria das Instituições não possui Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, embora afirmem realizar actividades internas de auditoria da qualidade, da legalidade, operacional ou de gestão e contabilístico - financeira. Apenas seis entidades possuem o departamento de Auditoria Interna posicionado, maioritariamente, nos Serviços Centrais, provavelmente, pela proximidade do órgão de gestão (incluindo o presidente).

Para além da falta de meios humanos com formação adequada e de meios técnicos, apontadas como razões para a não existência do departamento, são referidas ainda, a falta de sensibilização e iniciativa do órgão de gestão para esta necessidade da sua implementação. De salientar que as entidades ainda atribuem maior importância à actividade de Auditoria Interna para a prevenção de erros e omissões, dando menor importância ao contributo para a eficácia da gestão e que, embora possuindo manuais de

controlo e procedimentos internos, são utilizados com pouca frequência, fazendo com que raramente sejam avaliados e revistos.

Conclui-se ainda que a maioria das entidades possuiu o Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infracções Conexas (PGRCC), conforme obrigatório, razão do desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna. Por outro lado, ainda existem entidades que não possuem sistema de controlo interno previsto no Plano Sectorial de Contabilidade para o Sector de Educação (POC-E), também obrigatório.

O estudo leva-nos a concluir que as Instituições de Ensino Superior Público Politécnico ainda têm um longo caminho a percorrer no que concerne à implantação de uma actividade de Auditoria Interna como instrumento de apoio à gestão, a fim de alcançarem os seus objectivos de aplicação dos recursos públicos com economia, eficiência e eficácia, potenciando o seu sucesso.

A forma de implementação do projecto é indicada no ponto cinco. São apresentados os passos para implantar a actividade de Auditoria Interna, que inclui a monitorização e controlo do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infracções Conexas de um Instituto Politécnico. De seguida, é apresentada uma proposta de programa de Auditoria Interna à área da Gestão de Tesouraria que inclui um Programa de Auditoria e um questionário de controlo interno, aplicado a um caso real. As respostas ao questionário foram obtidas na entrevista referida no ponto três. Por fim, apresentamos, uma proposta de programa de trabalho de Auditoria Interna (testes aos controlos) aplicada à área da Gestão de Tesouraria.

1. Definição do contexto do problema

Actualmente, as organizações atingem níveis de grande complexidade organizacional, de estrutura e de informação, ligados às necessidades e exigências crescentes do meio interno e externo. Cada vez mais, as organizações têm necessidade de informações atempadas e úteis que permitam à gestão atingir os seus objectivos e vislumbrar perspectivas para o futuro.

Neste sentido, com o intuito de atingirem metas de ganhos de produtividade, competitividade e rendibilidade as organizações, públicas e privadas, estão a aperfeiçoar e modernizar os seus métodos de gestão, procurando racionalizar e rentabilizar os seus recursos, de forma a atingir objectivos de economia, eficiência e eficácia¹, tendo por fim genérico a diminuição dos gastos ou despesas², o aumento da produção de bens e serviços e o aumento da produtividade.

A Contabilidade e a Auditoria surgem como instrumentos metodológicos indispensáveis à garantia da conformidade de interpretações dos registos financeiros, bem como à fiabilidade dos respectivos conteúdos e podem constituir um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução dos seus objectivos.

Os recentes escândalos relacionados com a fraude em conhecidas organizações multinacionais, de que são exemplos a Enron, a Worldcom e a Parmalat, sugerem, para alguns, o renascer da ideia e a necessidade do seu fortalecimento, da detecção de fraude como um dos grandes objectivos dos trabalhos dos auditores. O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos anos. A detecção de fraudes era parte fundamental no trabalho dos auditores, actuando estes como verdadeiros “polícias” na defesa dos interesses dos detentores do capital. Hoje, tal vertente, surge como uma decorrência natural das principais atribuições de um auditor, e não como um dos seus principais objectivos. O auditor deve estar “alerta” para o caso de se deparar com a fraude.

¹Segundo Silva (2000), o conceito de economia está relacionado com a oportunidade de reduzir custos (ou gastos) aquando da aquisição de bens e serviços. É visto do lado dos factores de produção (inputs), pretende-se para um nível cada vez menor de factor obter o mesmo nível de produto.

A eficiência está ligada ao lado do produto (output), pretende-se que um maior nível de produto seja atingido com o mesmo nível de factores.

A eficácia tem a ver com o atingir dos objectivos, pretende-se tornar possível medir, analisar e interpretar, os desvios entre os objectivos realizados e os previstos.

² Termos usados nas organizações privadas – gastos e nas organizações públicas – despesas.

Está ultrapassada a ideia de que Auditoria Interna é a função de inspecção e vigilância do cumprimento das normas internas da organização e estritamente dedicada à verificação das demonstrações financeiras (função esta que corresponde à função do auditor externo) para dirigir os seus conteúdos funcionais para a assessoria e apoio do trabalho do governo da organização.

Os antigos procedimentos de verificação do “cumprimento” (compliance) das normas mostram-se insuficientes e novos mecanismos de controlo têm de ser instalados.

Também, no Sector Público, a prática regular de Auditoria para avaliar a correcta aplicação dos recursos públicos é, cada vez mais, uma realidade.

A Administração Pública enfrenta novos desafios estratégicos derivados das modificações que estão a ser provocadas pela globalização em torno da actividade social e das exigências dos seus clientes.

O programa abrangente de reformas efectuado pelas Administrações Públicas, em vários países, teve como resultado uma nova postura da Administração perante o cidadão, conhecida como Nova Gestão Pública (*New Public Management*). A Reforma da Administração Pública iniciada em 1990 no nosso país, e continuada com a aprovação do POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais, em 1997, é um exemplo da modernização dos organismos da Administração Pública.

Tal como noutros organismos da Administração Pública, nas Instituições de Ensino Superior Público, o papel dos gestores públicos é agora de assumpção de maior responsabilidade, devendo gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Este novo enquadramento requer, por parte do Estado, um controlo especializado, que possa aferir da correcta actuação dos responsáveis. Neste sentido, através do Decreto – Lei n.º 33/2006, de 17 de Fevereiro, o Governo, decidiu criar a figura do controlador financeiro de área ministerial, à semelhança do que sucede nas grandes empresas privadas e conforme as melhores práticas de outras administrações públicas, a fim de melhorar o controlo da execução orçamental. De acordo com o citado Decreto-Lei: *Pretende-se, pois, com a intervenção do controlador financeiro, particularmente premente nas despesas de montante elevado e de certa natureza, garantir a satisfação do princípio da economia, eficácia e eficiência na utilização dos fundos públicos.*

As Instituições de Ensino Superior Público, para manterem a sua actividade necessitam de um montante significativo de recursos que na sua maioria são provenientes de transferências do Orçamento de Estado. Também arrecadam receitas próprias provenientes das propinas que os alunos pagam e de actividades de prestação de serviços ao exterior. Todos os recursos arrecadados por estas instituições devem ser administrados dentro dos princípios que norteiam a administração pública, em especial, o da legalidade.

Cabe à sociedade, de um modo geral, à comunidade académica, em particular, e aos órgãos oficiais de controlo externo, exigir dos gestores das Instituições de Ensino Superior Público, maior transparência e controlo das despesas públicas. Citando o actual Presidente do Tribunal de Contas, Guilherme d'Oliveira Martins (2008): *Como em qualquer organização ou empresa, a utilização dos dinheiros públicos exige uma adequada fiscalização. Essa tarefa de controlo cabe, em primeiro lugar, aos órgãos de controlo interno, como as inspecções gerais. Mas um sistema adequado de fiscalização obriga a que haja controlo externo. Compete ao Tribunal de Contas (e instituições congéneres Instituições Superiores de Auditoria) desempenhar o papel de instituição suprema de controlo independente da gestão e utilização de dinheiros e valores públicos e (...) para que fique claro que sendo o Estado mero fiel depositário dos dinheiros dos contribuintes, é indispensável que eles saibam qual a eficácia da actuação do Tribunal na defesa dos interesses dos cidadãos. Trata-se não só de poupar, mas também de ajudar a gastar melhor. Economia, eficácia e eficiência são as pedras de toque da boa gestão pública.*

Por outro lado, as questões de combate à corrupção fazem parte das preocupações dos responsáveis nacionais e internacionais. Neste sentido, em 2008, a Lei 54/2008, de 4 de Setembro, criou o Conselho de Prevenção da Corrupção, obrigando os serviços da Administração Pública a apresentarem um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas. O referido Conselho recomenda que os serviços da Administração Pública devem melhorar os sistemas de controlo interno, promovendo, com regularidade, Auditorias. Pelo simples facto de existir, a actividade de Auditoria Interna é dissuasora da potencial prática de actos fraudulentos.

Assim, as instituições devem implementar uma actividade de Auditoria Interna, como o controlo dos controlos, com o objectivo de proporcionar ao governo da entidade a fiabilidade do sistema interno e da gestão e determinar se os procedimentos em vigor são os mais adequados, propondo, caso necessário, as recomendações que se consideram adequadas para colmatar as falhas identificadas para a protecção do património e a optimização dos recursos disponíveis.

É neste contexto, que no âmbito do Projecto de Mestrado em Finanças Empresariais da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu nos propusemos tratar o tema de Auditoria Interna.

O objectivo deste trabalho é evidenciar o contributo da Auditoria Interna para o governo de uma Instituição de Ensino Superior Público Politécnico. Assim, com o presente projecto procura-se dar resposta ao seguinte problema: **Como implementar a actividade de Auditoria Interna numa Instituição de Ensino Superior Público de forma a constituir um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução dos seus objectivos.**

2. Revisão de literatura

No sentido de dar resposta ao problema a que nos propusemos, a revisão de literatura que a seguir apresentamos irá incidir sobre questões relacionadas com Auditoria Interna e com sua prática no âmbito do sector público.

De forma a entendermos melhor o significado de Auditoria Interna, vamos apresentar uma breve evolução histórica e um conjunto de conceitos a ela associados.

2.1. Conceptualização e evolução histórica da Auditoria

De acordo com Tato (1998) o termo **Auditoria** deriva etimologicamente do latim *audire* que significa ouvir. Com carácter geral, a actividade de Auditoria relaciona-se com a revisão, exame, verificação e inspecção.

Valderrama (1997), para um melhor entendimento do conceito de Auditoria, apresenta as seguintes características da Auditoria: actividade desenvolvida por profissionais competentes e independentes, de acordo com normas objectivas de trabalho, consistente com o exame da contabilidade e do sistema de controlo interno da empresa, com o objectivo de emitir uma informação onde se manifesta uma opinião técnica sobre se as contas anuais expressam razoavelmente, em todos os aspectos significativos, a imagem fiel do património e da situação financeira da entidade e do resultado das suas operações e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites e a legislação em vigor.

Tal como modernamente a conhecemos, porém, o advento da Auditoria é coincidente com o grau de complexidade que foram adquirindo as organizações dos nossos dias. É o que nos afirma Almeida (2005): *O grande desenvolvimento do mercado de capitais, bem como a repartição do capital das grandes empresas por investidores, alterou o comportamento e originou uma mudança nas linhas de orientação da Auditoria. Com efeito, os investidores estavam mais preocupados com os lucros futuros do que com a posse de determinados activos e (...) A Auditoria, enquanto actividade de controlo económico-financeiro de qualquer instituição, surgiu no mesmo momento em que a propriedade dos recursos financeiros e a responsabilidade da sua aplicação à produção deixaram de estar ao cuidado de uma única pessoa, como ocorre*

naturalmente quando uma instituição adquire um determinado tamanho e grau de responsabilidade. (...) A crescente complexidade da economia e os problemas com que os profissionais de Auditoria se viram confrontados, força-os a procurar um novo e mais recompensador paradigma para os seus serviços. Tudo leva a crer que a Auditoria se vai focar na confirmação e no controlo dos riscos que afectam a organização, nova problemática que, em nossa opinião, vai estar na base dos próximos desenvolvimentos na profissão.

Morais & Martins (2007), apresentam a Auditoria como o processo sistemático³ de objectivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.

Existem vários tipos de Auditoria, que podem ser classificados atendendo a vários critérios que a seguir se apresentam na Tabela 1.

Tabela 1 - Tipos de Auditoria

Crítérios	Tipos
Quanto aos conteúdos e fins	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria das demonstrações financeiras▪ Auditoria de conformidade▪ Auditoria operacional▪ Auditoria de gestão▪ Auditoria da qualidade▪ Auditoria estratégica
Quanto à amplitude	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria geral▪ Auditoria parcial
Quanto à frequência	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria permanente▪ Auditoria ocasional
Quanto ao período temporal	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria de informação histórica▪ Auditoria de informação previsional ou prospectiva
Quanto à obrigatoriedade	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria de fonte legal▪ Auditoria de fonte contratual
Quanto ao Sujeito que a efectua	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria externa▪ Auditoria interna
Quanto à entidade auditada	<ul style="list-style-type: none">▪ Pública ou Estatal▪ Privada
Outros	<ul style="list-style-type: none">▪ Auditoria informática▪ Auditoria social▪ Auditoria forense

Fonte: Adaptado de Moraes & Martins (2007) e Costa (2007)

³ Consiste numa sequência de procedimentos lógicos, estruturados e organizados (devidamente planeados).

Tendo em conta o tema que nos propusemos tratar, vamos analisar com maior profundidade os conceitos ligados aos critérios indicados na tabela anterior, quanto ao sujeito que a efectua: Auditoria Interna e Externa e quanto à entidade auditada: Auditoria Pública ou Estatal.

2.1.1. Auditoria Interna e Auditoria Externa

As auditorias, atendendo ao critério da posição do sujeito que as realiza, podem ser internas ou externas, dependendo a diferenciação do facto de as últimas serem realizadas por profissionais ou entidades que estão numa posição de independência hierárquica relativamente ao organismo controlado.

O conceito de Auditoria Interna tem evoluído ao longo dos tempos, existindo indícios de que se praticavam certas formas de Auditoria Interna nas antigas civilizações. Nos estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspeccionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes. No princípio do séc. XIX, como consequência da Revolução Industrial e do consequente desenvolvimento das sociedades anónimas surge a figura do auditor, mais próxima da actual (Morais & Martins, 2007).

A criação, em 1941, nos Estados Unidos, do Institute of Internal Auditors (IIA) foi determinante para o desenvolvimento da actividade dos auditores internos a nível mundial.⁴

Citando Costa (2007), outro passo importante para a consolidação da Auditoria Interna foi dado em 1978, com aprovação dos *Standard for the professional practice of internal auditing*⁵ em cuja introdução se define Auditoria Interna como *uma função de apreciação independente, estabelecida dentro da organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades*. O objectivo da Auditoria Interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a Auditoria Interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades realizadas.

⁴ O organismo agrupa membros espalhados por todo o mundo.

⁵ Estes *standards* foram aprovados na 37ª Conferência da IIA, em 1978 (S.Francisco-Estados Unidos).

Na Europa, depois do Reino Unido, é a Alemanha quem a pratica há mais tempo. Em Portugal, em termos de regulamentação, a Auditoria Interna é mais recente⁶ (embora com o crescimento das multinacionais já se praticasse Auditoria Interna). Também as empresas portuguesas têm vindo a acompanhar as inovações operadas neste âmbito, adoptando-as consoante as suas possibilidades e o entendimento da função pelas suas Administrações. (Morais & Martins, 2007).

A Lei Sox⁷, em 2002, veio reforçar o papel e a importância da Auditoria Interna. Em 2004, O IIA publicou uma declaração sobre a função de Auditoria Interna no ERM - Enterprise Risk Management emitido pelo COSO⁸ focalizada nas actividades de gestão de risco.

De acordo com Moraes & Martins (2007), na óptica do Institute of Internal Auditors (IIA, 1999), a Auditoria Interna pode ser definida como: *Uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e da governação.*

Por outro lado, Costa (2007) refere que o conceito de Auditoria Interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos. Inicialmente o âmbito da Auditoria Interna era a salvaguarda dos activos, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelos órgãos de gestão, a constatação acerca da credibilidade financeira e a detecção de fraudes.

O trabalho dos auditores era bastante limitado cingindo-se à área contabilístico – financeira. Por outro lado, o trabalho do auditor interno era visto como uma extensão do trabalho do auditor externo.

Como referem Albuquerque, Mota & Ribeiro (2008): *Com o crescimento das organizações foi-se tornando deveras difícil para a gestão controlar cada uma das funções que sucessivamente lhe vinham sendo requeridas. E é nesse contexto que a*

⁶ Em 1992, em Portugal, foi criado o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI)

⁷ A Lei de Sarbanes-Oxley Act conhecida como a Lei SOX foi a resposta do governo americano para reforçar a confiança dos investidores após a ocorrência de vários escândalos financeiros.

⁸ COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais com o objectivo de definir um novo conceito de controlo interno.

Auditoria Interna emergiu como principal aliada da gestão de topo, avaliando, recomendando e monitorizando os vários riscos com que se confrontavam os objectivos estratégicos por esta traçada.

Para Câmara (2008), de um ponto de vista funcional, a Auditoria Interna visa facultar informação rigorosa aos órgãos de fiscalização e aos accionistas, tal como sucede na Auditoria Externa. Mas a Auditoria Interna tem o escopo adicional de pretender chamar a atenção da administração para informação relevante e assume a finalidade de prevenção de irregularidades – o que a converte mais directamente em instrumento de gestão.

A Auditoria Interna é uma actividade independente de avaliação dentro da organização que se configura como um elemento eficaz para o trabalho da direcção consistente com a revisão das operações de áreas e actividades distintas com o objectivo de informar sobre o seu funcionamento.

Está ultrapassada a ideia de que Auditoria Interna é a função de inspecção e vigilância do cumprimento das normas internas da organização e estritamente dedicada à verificação das demonstrações financeiras (função esta que corresponde à função do auditor externo) para dirigir os seus conteúdos funcionais para a assessoria e apoio do trabalho do governo da organização.

Nas Instituições de Ensino Superior e de acordo com a Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, sobre o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior, vem estabelecida a obrigatoriedade de existência de um Fiscal Único (figura do auditor externo), nos art.ºs 117º e 118º da referida Lei, estabelece a intervenção do fiscal único (ROC/SROC⁹) no controlo da gestão patrimonial e financeira destas instituições, e a realização do controlo financeiro através de auditorias bianuais, a efectuar por empresas de auditoria contratadas para esse efeito.

De acordo com o Tribunal de Contas¹⁰ : *A prevenção e a detecção de erros e irregularidades compete aos responsáveis dos serviços e organismos. Incumbe-lhes, portanto, tomar as medidas necessárias à implantação de adequados sistemas de controlo interno e de decisão, que funcionem de forma permanente e eficaz. Mas não há*

⁹ ROC – Revisores Oficiais de Contas e SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas.

¹⁰ Órgão fiscalizador das entidades públicas.

nenhum sistema que elimine totalmente a possibilidade de ocorrência de erros e fraudes, que resultando frequentemente de conluíus, falsificações, falta deliberada do registo de operações ou esclarecimentos falsos fornecidos, com a intenção de os ocultar, tornam mais difícil ao auditor a sua descoberta.

2.1.2. Auditoria Estatal ou do Management Público

Segundo Silva (2000) poder-se-á definir a Auditoria Estatal ou do Management Público como a actividade independente e objectiva, desenvolvida pelo auditor e destinada a acrescentar valor melhorando os resultados e os processos imperativos da organização.

Silva (2000) refere, ainda que: *O fim último da Auditoria do Management Público é: a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, regularidade e eficácia das actividades e ou projectos e dos programas orçamentais e das Políticas Públicas desenvolvidos pelos Serviços. (...) A actividade do Estado é sempre baseada, de forma consciente ou inconsciente, em princípios de moralidade, devendo o auditor pautar-se, inevitavelmente, por princípios éticos. O combate à fraude e à corrupção é um imperativo moral. A Auditoria estatal deve procurar fazer com que nos seus juízos de valor venha constituindo actos de imoralidade o mau uso que possa ter sido feito dos recursos e a falta de consideração pelo cidadão utente.*

Citando Silva (2000), as finalidades da Auditoria Estatal são basicamente três:

- A prevenção: prevenir erros, omissões e abusos na Administração Pública;
- A correcção: o trabalho produzido pelo auditor deverá sempre conter as recomendações julgadas necessárias para correcções dos possíveis abusos, erros e omissões detectados;
- A reforma: tem como suporte a ideia de que será sempre possível fazer mais e, ou, melhor com menos recursos.

2.1.3. Auditoria Interna, Sistema de Controlo Interno e Controlo Interno

O conceito de Auditoria Interna não pode ser apresentado sem os conceitos de Sistema de Controlo Interno e Controlo Interno.

Na opinião de Câmara (2008): *A Auditoria Interna representa uma componente do sistema de controlo interno. Este consiste no conjunto de normas organizativas e de práticas dirigido a proporcionarem conforto razoável (reasonable assurance) quanto ao cumprimento dos objectivos da sociedade, segundo cânones de transparência, eficácia e regularidade de funcionamento societário. A Auditoria Interna é centrada na avaliação da eficácia do sistema de controlo interno – mas este inclui outros actores societários (desde logo, o órgão de administração e os órgãos de fiscalização) e compreende também actividades de identificação do risco, tarefas comunicacionais e um ambiente de controlo que transcendem o âmbito da Auditoria Interna.*

Ainda para Costa (2007), nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer Sistema de Controlo Interno.

Também, as entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC – Educação¹¹, que é o caso das Instituições de Ensino Superior, adoptarão um Sistema de Controlo Interno (SCI) que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

O SCI previsto no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, pelo qual é instituído o SCI da administração financeira do Estado, é colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. O SCI compreende o domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. Tem como objectivo assegurar a inclusão, completa e correcta, das transacções e operações nos registos contabilísticos.

Para Marques (2008), o POC – E configura um sistema de informação que se pretende de grande qualidade, pelo que qualquer falha ou ausência de fiabilidade

¹¹ POC – Educação ou POC-E, aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de Setembro.

constitui um risco, que os serviços não podem correr. O controlo interno é, pois, um tema de actualidade, pela complexidade e recursos que movimenta o sector da Educação, pela complexidade da gestão que envolve os diferentes organismos, pela delegação de funções e responsabilidades nos diferentes níveis hierárquicos, que visam, no essencial, tornar a gestão mais eficaz.

Neste espírito, o SCI compreende um conjunto de procedimentos tendentes a garantir: a salvaguarda dos activos; o registo e actualização do imobilizado da entidade; a legalidade e regularidade das operações; a integralidade e exactidão dos registos contabilísticos; a execução dos planos e práticos superiormente definidos; a eficácia da gestão e qualidade da informação e a imagem fiel das demonstrações financeiras.

Para Barbier (1999): *Auditoria Interna é a função encarregue de avaliar o nível de controlo interno da empresa, sendo o conjunto das disposições incluídas nas organizações e processos, cujo objectivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a protecção do património, o respeitar das leis, planos e políticas da direcção geral, assim como a eficácia do funcionamento da empresa.*

De acordo com Costa (2007), o controlo interno consiste:

- a) No plano da organização que proporciona um apropriada segregação de responsabilidades funcionais;
- b) Num sistema de autorização de procedimentos de registos a fim de proporcionar um controlo contabilístico razoável sobre os activos, passivos réditos e gastos;
- c) Em sãs práticas a serem seguidas no desempenho dos deveres e das funções de cada um dos departamentos de uma empresa;
- d) Em existir pessoal de qualidade compatível com as respectivas responsabilidades.

Segundo Correia (2005), para o COSO o Controlo Interno é definido como um processo, efectuado pela Gestão e todo o pessoal, desenhado para dar uma segurança razoável a uma organização para atingir os seus objectivos em três áreas:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade do relato financeiro;
- Conformidade com leis e regulamentos.

É necessário que se assuma o controlo interno como uma responsabilidade de toda a organização, visto que praticamente todos os trabalhadores realizam alguma função de controlo interno e é necessário que cada um cumpra as suas obrigações.

A actividade de Auditoria Interna deve entender-se como o controlo dos controlos, com o objectivo de proporcionar ao governo da entidade a fiabilidade do sistema de controlo interno, incluindo a gestão e determinar se os procedimentos em vigor são os mais adequados, propondo, caso necessário as recomendações que se consideram oportunas para a protecção do património e a optimização dos recursos disponíveis.

2.2. Normas de Auditoria para o Sector Público

Qualquer actividade desenvolve-se segundo regras e princípios e a Auditoria não é excepção. Assim, na opinião de Marques & Almeida (2004), desde finais do século XIX que os especialistas em Contabilidade e Auditoria, sobretudo nos países mais avançados, procuram regulamentar a sua profissão e homogeneizar as normas, práticas e relatórios. O sector público esteve presente, praticamente desde o início, nas preocupações dos auditores, o que indicia o grau de importância que representa este sector para a profissão de auditoria.

Existem organismos, a nível internacional, que emitem normas de Auditoria para o Sector Público, tais como:

- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions, agrupa as entidades fiscalizadoras superiores (órgãos de controlo externo dos estados membros, em Portugal é o Tribunal de Contas¹²) as normas aprovadas constituem uma referência para Auditoria do sector público.

- IFAC – International Federation of Accounts, constituída em 1977, herdeira e aglutinadora de diferentes organizações internacionais de profissionais de contabilidade e Auditoria, desenvolveu normas completas de Auditoria, que são uma referência para a profissão em todo o mundo. Numa fase posterior acrescenta-se a cada uma das normas comentários sobre a aplicabilidade à Auditoria do sector público.

¹² O Tribunal de Contas é membro fundador da INTOSAI desde 1953.

- As normas internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são emanadas pelo IIA, criando para o exercício da profissão, em Junho de 1999, uma estrutura prática (Professional Framework Practices), que consagra em termos gerais: código de ética, normas internacionais para a prática de Auditoria Interna e práticas recomendadas.

- Em Espanha, existe um organismo, o IGAE – Intervención General de La Administración del Estado, em que as normas por ele ditadas se aplicam a todas as Auditorias que se realizem no âmbito do sector público estatal espanhol. As normas devem ser observadas pelo OCEX¹³, pelos auditores privados que desenvolvam trabalhos para o sector público.

O sector público, em Portugal, segue normas e recomendações emanadas pelo Tribunal de Contas. Também, a nível nacional, a OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas apresenta a Directriz de Revisão/Auditoria - DRA n.º 410, sobre Controlo Interno, que tem a finalidade de estabelecer normas e proporcionar orientação na obtenção do conhecimento suficiente dos componentes do sistema de controlo interno, a fim de planear a revisão/auditoria e desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz e a DRA n.º 870, sobre os Serviços e Fundos Autónomos – SFA, que tem como objectivo proporcionar orientação ao revisor oficial de contas integrado no órgão de fiscalização (colegial ou fiscal único) de um qualquer serviço e fundo autónomo, relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências definidas pela legislação em vigor.

2.3. A experiência internacional de Auditoria Interna em Universidades

Num estudo apresentado por Tato (1998), sobre a Auditoria Interna em Universidades Espanholas, que se baseou na experiência internacional de outras Universidades, como a de Ottawa no Canadá, propõe um marco de responsabilidade para o sistema público do ponto de vista da eficiência das Universidades e Institutos. Este autor apresenta o resultado de uma publicação da KPMG¹⁴, centrando as áreas chave de Auditoria nas Universidades: na fraude financeira, na construção, na Auditoria

¹³ Órgão de Controlo Externo das comunidades autónomas de Espanha.

¹⁴ Empresa global de Auditoria.

de programas e Auditoria operacional; em operações de “joint ventures”; na tecnologia e na fraude científica.

Ainda, segundo Tato (1998), em 1990, foi realizado um estudo utilizando o Guia Peterson¹⁵ que analisou várias instituições de ensino nos Estados Unidos, privadas (colégios) e Públicas (Universidades). Este estudo pretendeu conhecer as características do auditor interno, tendo-se concluído que: a maioria dos auditores tinha dedicação a tempo completo; com formação em contabilidade; informando directamente ao Vice-Presidente da área financeira; realizavam Auditoria externa anual e existia uma relação custo-benefício favorável aquando da existência de um auditor interno.

Questionados sobre qual o papel do auditor interno, as respostas foram as seguintes: análise independente das operações, informação financeira e informática; assessorar o membro da direcção no cumprimento das suas responsabilidades; preparar listas e dados para a Auditoria externa; avaliar os controlos da contabilidade e administrativos nas operações dos departamentos, incluindo vários centros dentro da universidade; vigilância, controlo e assessoria ao presidente, direcção e directores de departamento. Quanto ao grupo de pessoas que beneficiavam com os trabalhos dos auditores incluem-se tanto nas universidades públicas como nas privadas: o presidente, as funções operacionais, o órgão de topo da universidade e os auditores externos. Quanto às razões de não possuir auditor interno, as respostas apontam para a escassez de fundos; não se percebe a necessidade; outros cumprem a mesma função; os auditores externos não recomendam; não se percebe a relação custo – benefício da sua existência.

Por fim salienta que a Universidade realiza a sua própria avaliação da Auditoria Interna de 5 em 5 anos com o objectivo de identificar problemas e propor melhorias nos seus programas. Já a Universidade de Illinois no seu relatório de 30-06-1995, ressalta que na sua actuação realizam esforços para consciencializar para a necessidade de controlos internos. As Auditorias que realizam são: revisão do controlo interno administrativo; Auditoria de cumprimento; Auditoria financeira; Auditoria operacional; Auditoria de investigação e Auditoria de processamento de dados.

¹⁵ Fornece dados sobre as Universidades nos Estados Unidos, fazendo com frequência estudos acerca das mesmas.

Como conclusão do estudo, Tato, apresenta em termos de Auditoria Interna, uma proposta de linhas mestras que a Universidade Espanhola deve seguir:

- Como o estatuto das diferentes universidades espanholas não contempla um marco normativo para a actividade de Auditoria Interna, devem seguir o exemplo das universidades internacionais que, normalmente, seguem as normas do IIA, definindo num documento escrito o estatuto ou carta de auditoria que contemple a definição de objectivos, autoridade e responsabilidade;

- Devem potenciar Auditorias dos 3 E(s), Economia, Eficácia e Eficiência complementando as que têm vindo a ser realizadas, de regularidade, orientadas para o cumprimento da legalidade e verificação das demonstrações financeiras;

- Devem, ainda, implantar auditorias da qualidade, promover modelos de avaliação assentes na contabilidade de gestão, desenvolver os meios informáticos como instrumento para a realização de Auditorias Internas, especialmente necessária para a avaliação dos sistemas de informação.

2.4. A experiência nacional de Auditoria Interna em Municípios Portugueses

Costa (2008) analisa, nos municípios portugueses, a existência e implementação de procedimentos e outros aspectos de Auditoria Interna, bem como a importância que lhes é atribuída. Neste estudo concluiu que os municípios estão conscientes da importância que a Auditoria Interna tem para melhorar a qualidade e transparência da sua informação, embora muitos ainda não a tenham implementado. Por outro lado, a maior parte dos Municípios já implementou o POCAL¹⁶, designadamente os subsistemas de Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental e também o Sistema de Controlo Interno mas não implementou a Contabilidade de Custos; a maioria dos Municípios não possui TOC¹⁷ e a maioria não tem Departamento de Auditoria Interna, nem ROC interno. Consideram ainda que estes aspectos têm uma elevada importância e as principais razões para não disporem destes serviços são a falta de meios técnicos, humanos e não entenderem o serviço como necessário.

¹⁶ Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

¹⁷ Técnico Oficial de Contas.

2.5. A implantação da actividade de Auditoria Interna

Vamos agora procurar caminhos para tentar dar resposta ao problema de como implantar a actividade de Auditoria Interna.

Assim, de acordo com Morais & Martins (2007): *Dependendo da complexidade organizacional poderá existir um departamento de Auditoria Interna, mais ou menos estruturado, dependendo da sua dimensão, ou apenas um auditor interno. Contudo, o sucesso da actividade de Auditoria Interna depende sempre de adequado posicionamento, transparência e da cultura da entidade, envolvendo uma adequada mentalização de todos os seus intervenientes.*

Existem factores a ter em conta na organização de uma actividade de Auditoria Interna, tais como:

- o aspecto estrutural da entidade, grau de organização, dispersão de concentração de capital, dispersão geográfica;
- o nível de complexidade das operações;
- o sistema de controlo já implementado;
- o nível de formação dos elementos da organização;
- a experiência e recursos postos disposição dos auditores.

É da responsabilidade da Direcção decidir se a entidade necessita da implantação de uma actividade de Auditoria Interna, devendo medir a relação custo-benefício da sua implementação. Pese embora que a rendibilidade de um serviço de Auditoria não é nem imediato nem facilmente quantificável.

Por outro lado, a eficácia de um departamento de Auditoria Interna está intimamente ligada aos meios com que conta: pessoas e materiais.

O auditor interno deve ocupar uma posição adequada de forma a garantir a sua independência. É conveniente que dependa da direcção (Presidente do Conselho de Administração, Director Geral, etc.) de forma que possua uma independência de critério e estar apoiado na sua actividade pelo órgão de quem dependam. Deve ocupar uma posição de “staff” dentro do organigrama da entidade como órgão assessor sem poder de decisão.

Para além de competência técnica e profissional o auditor interno deve possuir características pessoais e comportamentais e pautar-se por princípios éticos.

Em suma, citando Morais & Martins (2007):

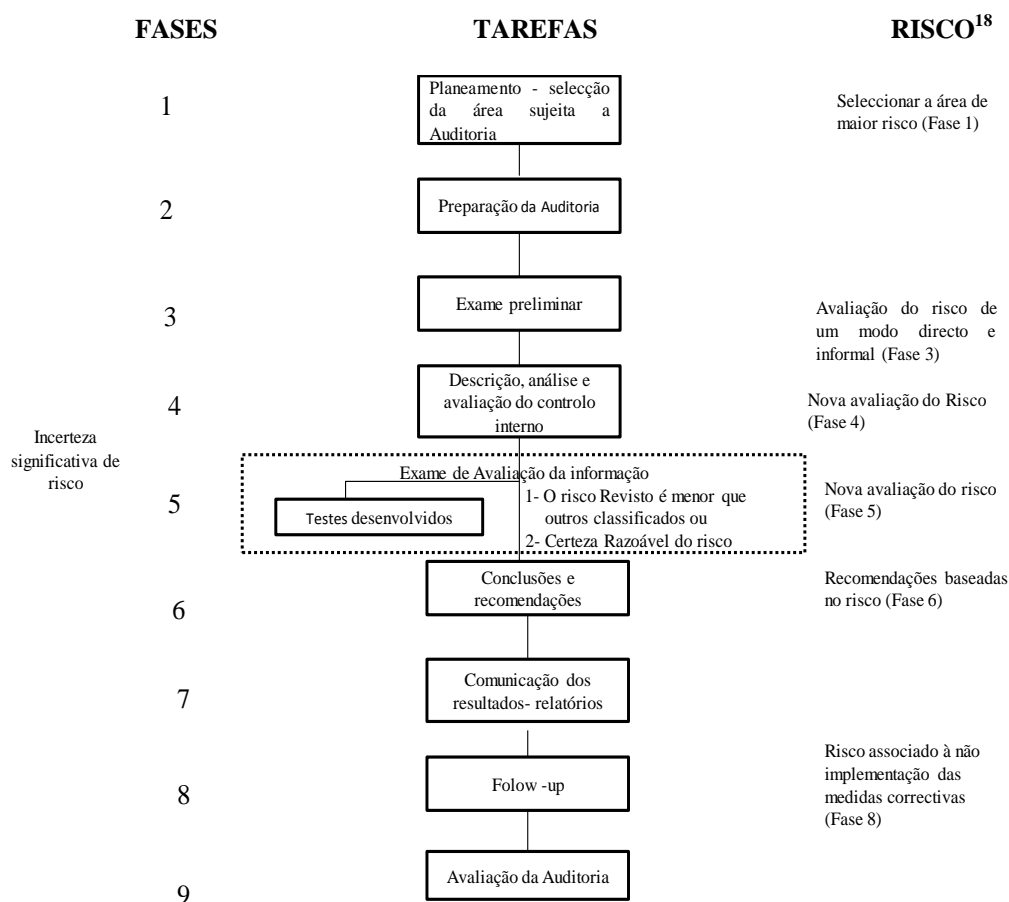
O Auditor interno, actua como “olhos” e “ouvidos” da Direcção, verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. As suas análises e recomendações são uma preciosa ajuda para a Direcção e para os corpos directivos de cada área específica, com o objectivo de alcançar um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e aumentar benefícios.

2.6. O processo de Auditoria

Segundo Morais & Martins (2007) num processo de Auditoria podemos identificar os seguintes verbos de acção: identificar, examinar, verificar, interpretar, valorizar, reflectir, opinar, recomendar, acompanhar e avaliar.

A figura seguinte representa um diagrama do processo de Auditoria, enumerando as fases, as tarefas a desenvolver em cada fase e o risco que lhe está associado. (Morais & Martins, 2007):

Figura 1 - Fases do processo de Auditoria



Fonte: Morais & Martins (2007)

Do processo de auditoria acima indicado, após selecção da área sujeita a Auditoria, vamos incidir o nosso estudo com mais pormenor, na Fase 4, descrição, análise e avaliação do controlo interno.

De acordo com Morais & Martins (2007) com o objectivo de conhecer e avaliar o funcionamento do sistema de controlo interno, o auditor interno recorre, para além das conversações directas com os responsáveis de cada função ou actividade, a questionários de controlo interno, acompanhados sempre que necessário, com anotações e descrição gráfica da informação recolhida num ou vários fluxogramas.

¹⁸ O risco é a probabilidade que um acontecimento ou acção possa adversamente afectar a entidade. Os auditores internos no papel de consultores podem ajudar a entidade a identificar, avaliar e implementar metodologias de gestão de risco.

De entre o trabalho que o auditor deve realizar destaca-se o estudo das políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno e a consequente avaliação através da realização de teste de controlo.

O auditor interno deve assegurar de que realmente as técnicas de controlo interno se verificam, tal como se informou, utilizando os meios que lhe pareçam mais oportunos, uma vez que face aos resultados que o auditor obtiver ser-lhe-á permitido determinar o risco de auditoria, uma vez que quanto melhores forem os resultados obtidos com a realização dos testes de controlo menor poderá ser a extensão dos procedimentos substantivos.

De acordo com a ISA¹⁹ 500 - Audit evidence “define testes aos controlos como sendo os testes que se realizam para obter prova de auditoria acerca da adequada concepção e da eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno. (Costa, 2007).

A mesma norma define procedimentos substantivos como os testes realizados com o objectivo de se detectarem distorções materiais a nível das asserções²⁰. (Costa, 2007).

2.7. Quadro conceptual de referência

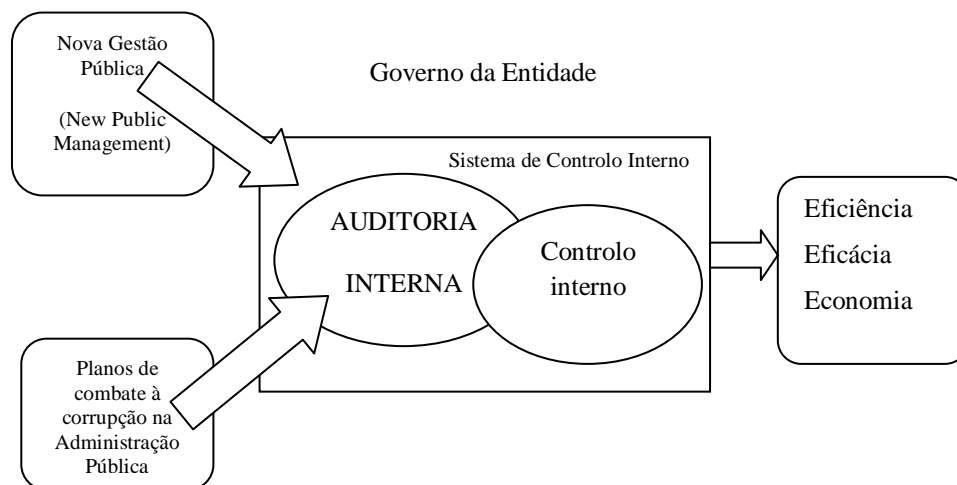
Partindo da temática da Nova Gestão Pública (*New Public Management*) e da obrigatoriedade de implementação de planos de combate à corrupção na Administração Pública procurou-se centrar o referencial teórico em conceitos de Auditoria Interna, controlo interno e sistema de controlo interno no sector público mais concretamente no sector da educação e das Instituições de Ensino Superior Público Politécnico em Portugal.

A Figura 2 apresenta um resumo dos principais conceitos de referência que serviram de apoio ao estudo sobre a temática da Auditoria Interna na Administração Pública, procurando analisar a forma como a mesma se poderá implementar de modo a ajudar o governo da entidade a atingir objectivos de economia, eficácia e eficiência.

¹⁹ Internacional Standards on Auditing (ISA).

²⁰ Asserção é uma proposição que se julga verdadeira.

Figura 2 - Quadro conceptual de referência



Fonte: Elaboração própria

3. Métodos e técnicas de recolha e análise de dados

Com base no referencial teórico atrás referido e nos casos de estudo já realizados, a metodologia de investigação que entendemos ser a mais adequada para dar resposta às questões formuladas foi através da realização de um questionário.

Com a adopção desta metodologia pretendeu-se estudar qual a importância atribuída à Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior Público Politécnico e desta forma responder ao problema: Como implementar a actividade de Auditoria Interna numa Instituição de Ensino Superior Público Politécnico de forma a constituir um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução dos seus objectivos.

Assim, através do questionário procurou-se dar resposta às seguintes questões:

1. A Instituição possui Departamento/Gabinete de Auditoria Interna?
2. Quais as razões que justificam a sua existência/inexistência?
3. Qual a importância atribuída à actividade de Auditoria Interna?

Ao mesmo tempo procurou-se relacionar a actividade de Auditoria Interna com questões como: normas e procedimentos de Controlo Interno; implementação do Plano Sectorial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-E) e existência de Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas.

Estas questões vão permitir testar as seguintes hipóteses de investigação formuladas com base na revisão de literatura:

H1 - O tipo de estabelecimento de ensino (Escola Integrada em Politécnico, Escola integrada em Universidade e Escola não integrada em Politécnico ou Universidade) determina a existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna

H2 - A existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna está relacionada com a implementação do Sistema de Controlo Interno (SCI)

H3 - A implementação dos subsistemas contabilísticos e do SCI do POC-E, determina os elementos objecto de Auditoria Interna:

H3.1 – Contabilidade Orçamental

H3.2 – Contabilidade patrimonial

H3.3 – Contabilidade Analítica

H3.4 – Sistema de Controlo Interno

H4 - A existência de um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (PGRCIC), determina o desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna

Para a análise de dados utilizou-se a análise univariada, bivariada e multivariada.

No tratamento de dados utilizou-se o programa informático de apoio à estatística SPSS acrónimo de Statistical Package for the Social Sciences, versão 17.0 para Windows.

Com o intuito de tornar a implementação do projecto mais prática, com verificação em contexto real, optámos por realizar uma entrevista ao responsável pelos Serviços Financeiros de um Instituto Politécnico de forma a dar resposta a um Questionário sobre Procedimentos Contabilísticos e Medidas de Controlo Interno.

3.1. O questionário e a entrevista

Como estamos na era da informação e por se considerar que o processo seria mais célere optou-se pela construção de um questionário *on-line*, enviado por *e-mail*, utilizando a ferramenta do Google: docs.google.com.

A fim de verificar a inteligibilidade e facilidade nas respostas, o questionário foi objecto de um pré-teste enviado a seis pessoas que exercem funções nas Escolas e nos Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Viseu. Foi enviado ao Director de Serviços do Departamento de Planeamento e Gestão, a quatro responsáveis pelos Serviços de Contabilidade das Escolas e Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Viseu e a um trabalhador de uma das Escolas.

O questionário (Anexo 1) ficou dividido em três partes, na sua maioria com perguntas fechadas, que sendo mais objectivas permitem um menor esforço por parte dos respondentes e tornam mais fácil o tratamento e análise da informação. Assim, a primeira parte incide sobre a caracterização da Entidade, com 16 questões acerca do tipo de Estabelecimento de Ensino Superior Politécnico; da implementação do POC-E; da existência e do modo como são utilizadas as normas e os procedimentos de controlo

interno; da existência de Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infrações Conexas; da existência de TOC e ROC. A segunda parte, sobre Auditoria Interna (da questão 17 à 29), tem como objectivo saber se a entidade possui Departamento/Gabinete de Auditoria Interna. Se existe caracterizá-lo e se não existe quais as razões que justificam a sua não existência e nesse caso se há intenção da sua criação. Por fim, na terceira parte sobre Auditoria Contabilístico- Financeira (da questão 30 a 34) é solicitado ao respondente, que atribua o grau de importância às razões, sistemas e procedimentos que são ou poderão vir a ser objecto de Auditoria Interna, utilizando uma escala de Likert de 5 pontos (de 1- Nada importante a 5- Muito importante). Com recurso à mesma escala pretende-se saber qual o objectivo final da Auditoria Interna. O questionário termina com a identificação do respondente.

Para além do envio do questionário a todas as entidades, optou-se na parte de implementação do projecto, por obter dados em contexto real através da realização de uma entrevista realizada numa Instituição de Ensino Superior Público Politécnico. A entrevista foi desenvolvida com o objectivo de obter, através da resposta a um questionário, uma visão global sobre a prática e procedimentos contabilísticos e de controlo da área da Gestão de Tesouraria.

3.2. A recolha de dados

Através do site da Direcção Geral do Ensino Superior (DGES) identificámos 94 estabelecimentos de Ensino Superior Público Politécnico integrados em Politécnicos, integrados em Universidades e não integrados em Politécnicos ou em Universidades.

Optamos também por identificar os Serviços de Acção Social e os Serviços Centrais já que os mesmos fazem parte da Instituição, com a qual consolidam a suas contas e estão, também, obrigados a adoptar o POC-E.

A tabela a seguir apresenta o número de Estabelecimentos, Serviços de Acção Social e Serviços Centrais que foram identificados para servir de base ao presente projecto.

Tabela 2 - N.º de Estabelecimentos de Ensino Superior Público Politécnico

Integrados em Universidades	Nº Est	Integrados em Institutos Politécnicos	Nº Est	Escolas não Integradas em Politécnico ou Universidade	Nº Est
Aveiro	4	Beja	4	Enfermagem Coimbra	1
Minho	1	Cávado e Ave	2	Enfermagem Lisboa	1
Évora	1	Bragança	5	Enfermagem Porto	1
Algarve	5	Castelo Branco	6	Hotelaria eTurismo Estoril	1
Trás-os-Montes	1	Coimbra	6	Naútica	1
Açores	2	Guarda	4		
Madeira	1	Leiria	5		
		Lisboa	8		
		Portalegre	4		
		Porto	7		
		Santarém	5		
		Tomar	3		
		Setúbal	5		
		Viana do Castelo	5		
		Viseu	5		
TOTAL	15	TOTAL	74	TOTAL	5
Total Estabelecimentos					94
Serviços de Acção Social	Universidades		7		
	Politécnicos		15	Serviços Centrais	22
	TOTAL		22		
Total da População					138

Fonte: Elaboração própria com dados obtidos do site da DGES, acedido em 2010-07-15

Os endereços de e-mail necessários para o envio do questionário foram obtidos através do site da DGES. Assim, foram enviados 138 questionários, entre 27-07-2010 e 29-07-2010.

No início de Setembro, a 08-09-2010, atendendo ao facto de o mês de Agosto ser para a maioria dos inquiridos mês de férias e como a taxa de respostas não era satisfatória, foi enviado novo pedido de preenchimento. De referir ainda, que algumas das escolas a inquirir não responderam ao questionário alegando o facto de terem os serviços financeiros centralizados nos serviços centrais do Instituto ou da Universidade em que estão inseridos.

Em 27-09-2010 voltou a formular-se novo pedido de resposta ao questionário.

Concluiu-se a fase de recepção de questionários em 18-10-2010, tendo-se obtido 30 respostas do total de 138 questionários enviados. Foram consideradas válidas 29 respostas, o que corresponde a uma taxa de respostas de 21%.

Desta forma, a nossa amostra é constituída por 29 entidades de Ensino Superior Público Politécnico que representam a população.

4. Estudo de caso – A Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior Público Politécnico, em Portugal

O presente projecto baseou-se em investigações realizadas em território nacional e internacional, nomeadamente, num estudo realizado por Costa (2008) sobre Auditoria Interna em Municípios Portugueses e noutro sobre “Auditoría Interna en Universidades: Situación Actual Y Perspectivas de Futuro de La Función de Auditoria Interna en La Universidad Española” realizado por Tato (1998).

Com base nestes trabalhos procurou-se alargar o estudo às Instituições do Ensino Superior Público mais concretamente o caso do Ensino Politécnico.

Nesta parte, iremos apresentar os resultados do estudo empírico realizado junto dos estabelecimentos de Ensino Superior Público Politécnico em Portugal.

4.1. A análise de dados

Os respondentes são caracterizados como sendo maioritariamente do sexo feminino (76%), com idades entre os 30-39 anos (41%), possuidores de licenciatura (52%) e exercem cargos/categoria de Técnico Superior (38%).

A maioria das entidades que responderam ao questionário são Escolas de Ensino Politécnico integradas em Politécnico. No Quadro 1, são identificadas as entidades de Ensino Superior Público Politécnico que constituem a nossa população e a nossa amostra.

Quadro 1 - Identificação das entidades que constituem a amostra

	Amostra		População		Amostra/ População
	Freq	%	Freq	%	%
Serviços Centrais	8	27,6	22	15,9	36,4
Escola de Ensino Politécnico integrada em Politécnico	9	31,0	74	53,6	12,2
Escola de Ensino Politécnico integrada em Universidade	2	6,9	15	10,9	13,3
Escola de Ensino Politécnico não integrada em Politécnico ou Universidade	3	10,3	5	3,6	60,0
Serviços de Acção Social	7	24,1	22	15,9	31,8
Total de Respostas	29	100,0	138	100,0	21,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Podemos afirmar que a amostra cobre todo o tipo de instituições, podendo-se por esse facto considerar que é representativa o que se repercutirá em termos de generalização dos resultados.

Podemos considerar aceitável a taxa de respostas de 21% se considerarmos que outros estudos apresentam taxas de respostas desta ordem, como o efectuado por Costa (2008) que obteve 27,3% de respostas através de questionário enviado via CTT e o de Pinheiro & Silva (2004) com cerca 29,6% de respostas obtidas com recolha de dados *on-line*.

Da análise dos dados do Quadro 2 podemos verificar que das 29 entidades, 24 têm autonomia administrativa e 20 têm autonomia financeira²¹

Quadro 2 – Tipo de Autonomia

	Autonomia Administrativa		Autonomia Financeira	
	Freq	%	Freq	%
Sim	24	82,8	20	69,0
Não	3	10,3	8	27,6
Não Responde	2	6,9	1	3,4
Total	29	100,0	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Em termos de implementação dos subsistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial, contabilidade analítica e sistema de controlo interno previstos no POC-E, a maioria das entidades já implementou a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial, mas existem ainda várias entidades que não implementaram a contabilidade analítica (cerca de 52%), instrumento muito importante para a gestão, e 17,2% ainda não implementou um Sistema de Controlo Interno. (Quadro 3).

²¹ De acordo com a Lei 8/90-Bases da Contabilidade Pública: Os serviços e organismos da Administração Central disporão, em regra, de autonomia administrativa nos actos de gestão corrente, traduzida na competência dos seus dirigentes para autorizar a realização de despesas e o seu pagamento e para praticar, no mesmo âmbito, actos administrativos definitivos e executórios e (...)só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando este regime se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias.

Quadro 3 - Implementação do POC-E

	Contabilidade Orçamental		Contabilidade Patrimonial		Contabilidade Analítica		Sistema Controlo Interno	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Entre 2000-2002	23	79,3	13	44,8	5	17,2	8	27,6
Entre 2003-2005	1	3,4	6	20,7			1	3,4
Entre 2006-2008			7	24,1	3	10,3	10	34,5
Entre 2009-2010					4	13,8	2	6,9
Não implementou	2	6,9	1	3,4	15	51,7	5	17,2
Não Responde	3	10,3	2	6,9	2	6,9	3	10,3
Total	29	100,0	29	100,0	29	100,0	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Quanto à existência de normas de controlo interno a maioria das entidades possui normas e procedimentos de controlo interno, da receita, da despesa, de operações de tesouraria, de cadastro e inventário de bens e regulamentos internos (Quadro 4).

Quadro 4 - Existência de normas de controlo interno

	Sim		Não		Não Responde		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Da Receita	24	82,8	3	10,3	2	6,9	29	100,0
Da Despesa	23	79,3	4	13,8	2	6,9	29	100,0
De operações de tesouraria	24	82,8	3	10,3	2	6,9	29	100,0
De cadastro e inventário de bens	18	62,1	9	31,0	2	6,9	29	100,0
Regulamentos Internos	25	86,2	3	10,3	1	3,4	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

As normas e procedimentos de controlo interno são divulgados aos trabalhadores maioritariamente on-line, através da página interna (intranet) registando-se também uma significativa divulgação em suporte de papel (Quadro 5).

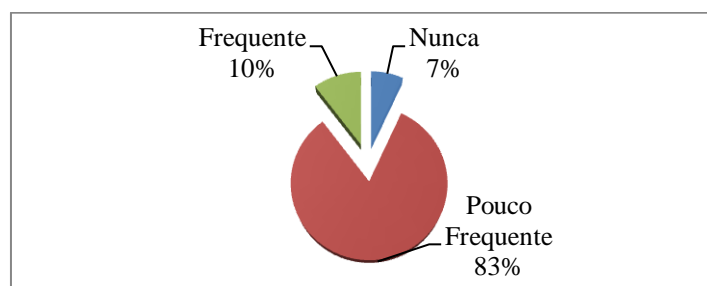
Quadro 5 - Divulgação das normas

	Sim		Não		Não Responde		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Só para os trabalhadores da área	14	48,3	13	44,8	2	6,9	29	100,0
Para todos os trabalhadores	13	44,8	10	34,5	6	20,7	29	100,0
Para o público em geral	1	3,4	22	75,9	6	20,7	29	100,0
Em suporte de papel	16	55,2	6	20,7	7	24,1	29	100,0
On-line página Interna (Intranet)	19	65,5	6	20,7	3	10,3	29	100,0
On-line página Institucional (Internet)	8	27,6	17	58,6	4	13,8	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Quando questionadas sobre a frequência mensal com que as mesmas são consultadas, 83% afirmam que é pouco frequente a sua consulta e apenas 10% as consultam frequentemente. Salienta-se que 7% não consultam as referidas normas (Gráfico 1).

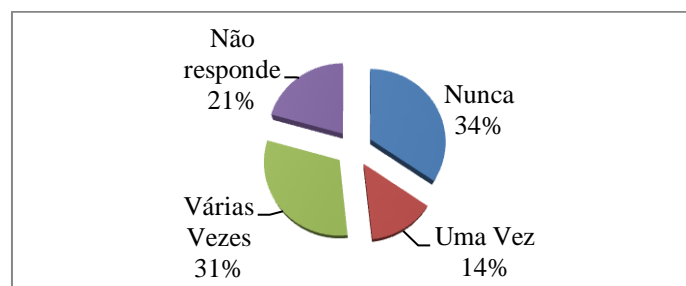
Gráfico 1 - Frequência mensal de consulta das normas e procedimentos de controlo interno



Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Em relação ao número de vezes que foram revistas/reformuladas as normas e procedimentos de controlo interno, 34% afirma que nunca foram revistas ou reformuladas (Gráfico 2).

Gráfico 2 - Nº vezes que foram revistas/reformuladas as normas e procedimentos de controlo interno



Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Quanto à existência de TOC e de ROC podemos concluir que 13 das 29 entidades possuem TOC interno e que em 65,5% das entidades existe ROC externo.

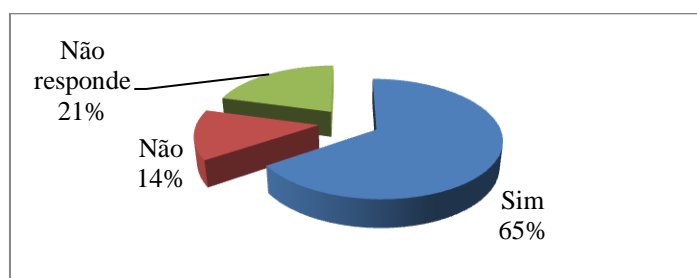
Quadro 6 - Existência de TOC e ROC

	TOC		ROC	
	Freq	%	Freq	%
Interno	13	44,8	1	3,4
Externo			19	65,5
Não existe	9	31,0	3	10,3
Não Responde	7	24,1	6	20,7
Total	29	100,0	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

De acordo com o Gráfico 3, 65% das entidades possui Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (PGRCCIC).

Gráfico 3 - Existência de PGRCCIC



Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

São sobretudo as áreas de contratação pública, de recursos humanos, da receita e do património as áreas de intervenção previstas no PGRCCIC (Quadro 7).

Verifica-se também a preocupação para questões de propriedade intelectual e patentes, em virtude de estarmos no sector da educação em que o capital intelectual é fundamental e deve ser protegido.

Em relação às acções previstas no PGRCCIC, verifica-se que existe a preocupação da sensibilização dos trabalhadores para esta temática. O desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna faz parte das acções previstas, a par com a Auditoria Externa, o que denota, à partida, a importância que a Auditoria Interna tem para a gestão do risco, como podemos constatar no Quadro 7.

Quadro 7 - Áreas de intervenção e acções previstas no PGRIIC

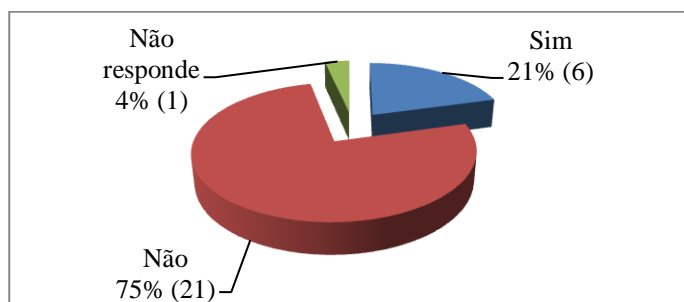
		Sim		Não		Não Responde		Total	
		Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Áreas previstas	Contratação Pública	19	65,5			10	34,5	29	100,0
	Recursos Humanos	19	65,5			10	34,5	29	100,0
	Receita	17	58,6	2	6,9	10	34,5	29	100,0
	Património	17	58,6	2	6,9	10	34,5	29	100,0
	Propriedade Intelectual	8	27,6	11	37,9	10	34,5	29	100,0
Acções previstas	Acções de Sensibilização	11	37,9	4	13,8	14	48,3	29	100,0
	Desenvolver Auditoria Interna	11	37,9	4	13,8	14	48,3	29	100,0
	Desenvolver Auditoria externa	12	41,4	3	10,3	14	48,3	29	100,0
	Melhorar/criar Manuais Controlo Interno	7	24,1	8	27,6	14	48,3	29	100,0
	Segregação de Funções	2	6,9	13	44,8	14	48,3	29	100,0
	Sistema de controlo interno	3	10,3	12	41,4	14	48,3	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Foi pedido às entidades que indicassem outras áreas de intervenção previstas no PGRIIC. Algumas instituições assinalaram área de serviços académicos (lançamento de notas, emissão de certificados, etc.), atribuição de benefícios sociais (bolsas de estudo) e propriedade intelectual e patentes.

Quando questionadas sobre a existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, só 6 das 29 entidades responderam que possui (Gráfico 4).

Gráfico 4 - Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna



Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

No entanto, mesmo não possuindo Departamento/Gabinete de Auditoria Interna a maioria desenvolve a actividade nas áreas: da qualidade, da legalidade, operacional ou de gestão e contabilístico-financeira, conforme dados constantes do Quadro 8.

Quadro 8 - Desenvolvimento de Actividade de Auditoria

	Da qualidade		Da Legalidade		Operacional ou de Gestão		Contabilístico-Financeira	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Não	11	37,9	6	20,7	8	27,6	4	13,8
Sim, Internas	8	27,6	10	34,5	11	37,9	8	27,6
Sim, Externas			4	13,8	2	6,9	6	20,7
Sim, Internas e Externas	6	20,7	6	20,7	4	13,8	9	31,0
Não Responde	4	13,8	3	10,3	4	13,8	2	6,9
Total	29	100,0	29	100,0	29	100,0	29	100,0

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

De salientar que na questão aberta em que se solicitava a indicação de outras actividades desenvolvidas, foi indicado que a Instituição/Escola pediu e foi avaliada por uma instituição internacional, o que denota a preocupação das Instituições de Ensino Superior Politécnico para se afirmarem como instituições de excelência e com elevado nível de qualidade.

Quanto ao ano de criação do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, as seis entidades indicaram o ano 2000, 2001, 2006, 2007, 2008 e 2010 (Quadro 9).

Do Quadro 9 podemos ainda concluir que as pessoas que trabalham no Departamento/Gabinete de Auditoria possuem formação superior nas áreas de Gestão, Auditoria e Contabilidade. Isto vai de encontro ao referido aquando da revisão da literatura em que o Auditor Interno deve possuir formação adequada no exercício da sua actividade.

Das 6 entidades que afirmam possuir Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, 4 são Serviços Centrais, 1 é Escola de Ensino Politécnico não integrada em Politécnico ou Universidade e a outra é Escola de Ensino Politécnico integrada em Universidade.

Por outro lado, tal como havíamos referido anteriormente, o auditor interno deve ocupar uma posição adequada que não possa ser controlada por aqueles sobre quem se

está a informar. Sendo conveniente que dependa da direcção. Da análise das respostas, em todas as entidades que possuem Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, o reporte da actividade é feito ao Presidente (Quadro 9).

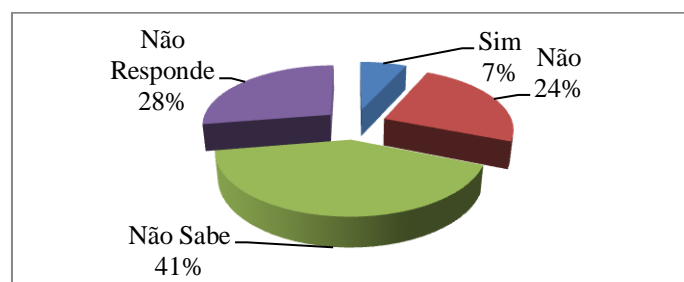
Quadro 9 - Caracterização do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna

Ano Criação	Nº Pessoas	Habilitações	Reporte	Entidade
2000	3	Formação Superior em Auditoria, Formação Superior em Contabilidade, Formação Superior em Gestão	Presidente	Escola de Ensino Politécnico integrada em Universidade
2001	2	Formação Superior em Gestão	Presidente	Serviços Centrais
2006	5	Formação Superior em Gestão, Docentes com formação superior (Mestrado/Doutoramento) Gestão e economia da saúde / Organização e políticas empresariais.	Presidente	Ensino Politécnico não integrada em Politécnico ou Universidade
2007	1	Formação Superior em Administração Pública	Presidente	Serviços Centrais
2008	10	Formação Superior em Gestão, Formação Superior em Contabilidade e Outras n.e.	Presidente	Serviços Centrais
2010	1	Formação Superior em Gestão (Mestranda em Auditoria)	Presidente	Serviços Centrais

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

As entidades que não possuem Departamento/Gabinete de Auditoria Interna foram questionadas sobre se existe intenção de criar e em caso afirmativo qual a data previsível. O Gráfico 5 dá-nos essa resposta, 41% das entidades não sabe se existe intenção de criação, 24% respondeu que não existe intenção, 28% não respondeu e apenas 7% respondeu afirmativamente. Dos que responderam que sim apontam o ano 2011 para a criação do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna.

Gráfico 5 - Intenção de criar Departamento/Gabinete de Auditoria Interna



Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

A falta de meios humanos com formação adequada e de meios técnicos são as razões apontadas, pela maioria dos questionados, para a não existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna (Quadro 10). De salientar que alguns respondentes apontaram como outras razões, a falta de sensibilização e iniciativa dos órgãos de gestão para a necessidade da sua implementação.

Quadro 10 - Razões apontadas para a não existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna

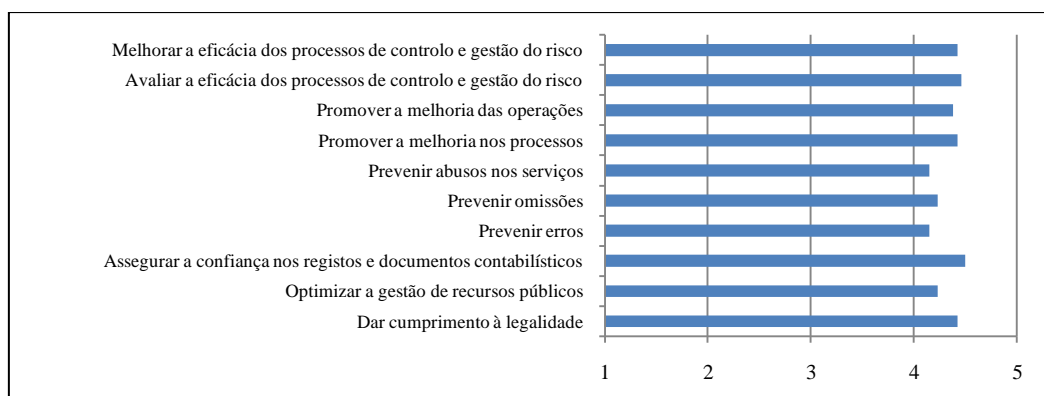
	Nº Respostas
Não se considera necessário	5
Não existe imposição legal	3
Falta de meios humanos com formação adequada	13
Falta de meios técnicos	10
A criação deste Gabinete é da competência dos serviços da Presidência	1
Não existe iniciativa do Instituto Politécnico, que deveria desencadear esse processo	1
Falta de recursos humanos	2

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

No Gráfico 6 são apresentadas, por grau de importância, as razões que levaram ou poderão levar ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna.

As razões para dar cumprimento à legalidade, assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos, promover a melhoria nos processos e avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco são das razões apontadas como as mais importantes que levaram ou poderão levar ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna. O item que apresentou média mais alta foi *assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos*, com o valor de 4,5 (em que 5 é muito importante).

Gráfico 6 - Razões que levaram ou poderão levar ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna (em média, por grau de importância)



1-Nada importante, 2- Pouco Importante, 3-Importante,4-Bastante Importante, 5- Muito importante.

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

De seguida, procedeu-se a uma Análise de Componentes Principais (ACP) que, segundo Henriques (2010), se caracteriza do seguinte modo: a partir de um conjunto inicial de variáveis que estão correlacionadas entre si, vai-se determinar um novo conjunto de variáveis - as componentes principais, que são funções das variáveis originais e que retém toda a informação nelas contidas. A validação da ACP foi efectuada através da estatística Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do teste de Bartlett.

A estatística KMO, que compara os coeficientes de correlação observados e as estimativas de correlações parciais entre as componentes, apresentou um valor de 0,825 o que significa que o resultado da aplicação da ACP deve ser interpretado como tendo um valor Bom (Pestana & Gageiro, 2008).

O teste de Bartlett, usado para testar a hipótese de que a matriz de correlação é uma matriz identidade e o seu determinante é igual à unidade, representa um valor elevado (278,160) e um nível de significância associado baixo ($p=0,000$), pelo que se rejeita a hipótese da matriz de correlação ser uma matriz identidade (Quadro 11).

Estes valores validam a aplicação da ACP. As variáveis estão relacionadas, pelo que é possível encontrar factores que ajudem a explicar as correlações existentes.

A segunda fase, consiste em extrair as componentes principais e determinar o número de componentes necessárias para representar adequadamente os dados iniciais.

Quadro 11 - KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,825
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	278,160
	Df	45
	Sig.	0,000

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

O Quadro 12, apresenta a lista de variáveis incluídas na análise e a percentagem de variância explicada por cada variável, assim como a percentagem acumulada de variância explicada por cada factor. Os 10 factores apresentam-se por ordem decrescente da variância explicada.

O critério utilizado para determinar o número de factores a extrair foi o de Kaiser que consiste em excluir componentes cujos valores próprios sejam inferiores à média, isto é menores que 1.

Quadro 12 – Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,949	69,488	69,488	6,949	69,488	69,488	4,189	41,890	41,890
2	1,009	10,089	79,577	1,009	10,089	79,577	3,769	37,687	79,577
3	0,592	5,921	85,497						
4	0,493	4,926	90,423						
5	0,386	3,857	94,280						
6	0,294	2,941	97,220						
7	0,138	1,380	98,600						
8	0,084	0,836	99,436						
9	0,042	0,423	99,860						
10	0,014	0,140	100,000						

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Pelo critério de Kaiser foram encontrados dois factores para explicar as correlações entre as dez componentes consideradas. Estes dois factores explicam 79,577% da variância total no conjunto das dez componentes (Quadro 12). Note-se que primeiro factor apresenta um valor próprio elevado (eigenvalue=6,949) e que só este

explica 69,488% da variância total. Por sua vez o factor 2 explica uma variância de 10,089% e apresenta um valor próprio de 1,009.

Para melhor interpretação dos factores, recorreu-se a uma rotação dos eixos *varimax*. A matriz de factores da análise de componentes após rotação dos eixos, segundo o método *varimax*, é apresentada no Quadro 13. Repare-se que a quantidade total da variância é a mesma na solução rodada e na solução não rodada, isto é, 79,577% (Quadro 12). Contudo a variância foi redistribuída pelos factores. A interpretação dos factores é assim facilitada já que agora todas as variáveis têm significativamente cargas elevadas em apenas um factor (excepto a variável 5 com peso nos dois factores). A denominação dos factores resulta de um contributo das suas componentes. Assim, podemos denominar o Factor 1 – A Auditoria Interna contribui para a prevenção, promoção e melhoria dos procedimentos internos e o Factor 2 – A Auditoria Interna contribui para a avaliação da eficácia e optimização da gestão de recursos.

Desta análise podemos concluir que a maioria das entidades continua a considerar que a Auditoria Interna é mais importante para a prevenção e promoção dos procedimentos internos que possam conduzir a erros e omissões do que para a avaliação da eficácia dos procedimentos existentes com o intuito de servir de apoio à gestão na prossecução dos objectivos.

Quadro 13 - Rotated Component Matrix

		Component	
		1	2
1	Prevenir erros	0,938	
2	Prevenir omissões	0,836	
3	Promover a melhoria das operações	0,802	
4	Promover a melhoria de processos	0,785	
5	Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos	0,677	0,587
6	Promover e avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco		0,888
7	Dar cumprimento à legalidade		0,810
8	Optimizar a gestão de recursos públicos		0,759
9	Melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco		0,747
10	Prevenir abusos nos serviços		0,575

Extraction Method: Principal Component Analysis.

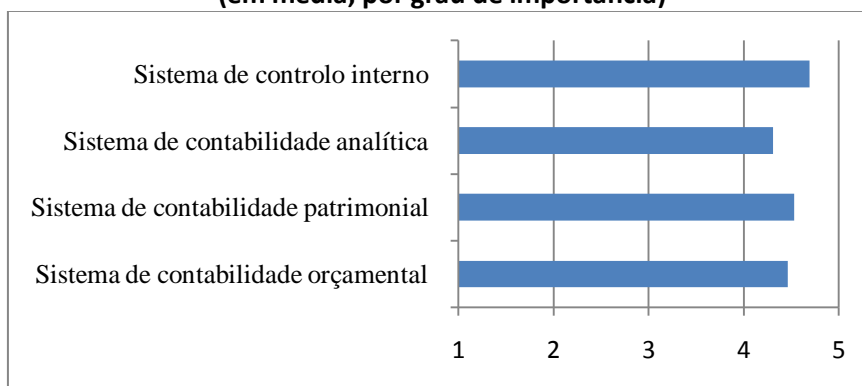
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

Rotation converged in 3 iterations.

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

No Gráfico 7, a seguir apresentado, podemos analisar que quanto aos sistemas que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna, o *sistema de controlo interno* foi considerado muito importante, com uma média de cerca de 4,7 (em que 5 é muito importante), seguido da contabilidade patrimonial, orçamental e por fim da contabilidade analítica.

**Gráfico 7 - Sistemas que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna
(em média, por grau de importância)**



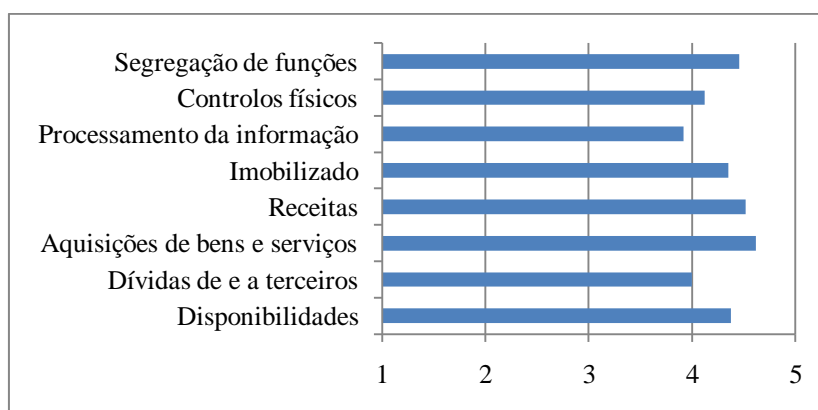
1-Nada importante, 2- Pouco Importante, 3-Importante,4-Bastante Importante, 5- Muito importante.

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Em relação aos procedimentos, na área financeira, que são ou poderão vir a ser objecto de Auditoria Interna, salienta-se, como se pode constatar do Gráfico 8, os procedimentos com *disponibilidades, aquisições de bens e serviços e segregação de funções*.

Estas respostas vão de encontro ao que se havia afirmado na revisão de literatura, que a actividade de auditoria deve assumir a função de controlo dos controlos e deve avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco.

Gráfico 8 - Procedimentos que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna na área financeira (em média, por grau de importância)

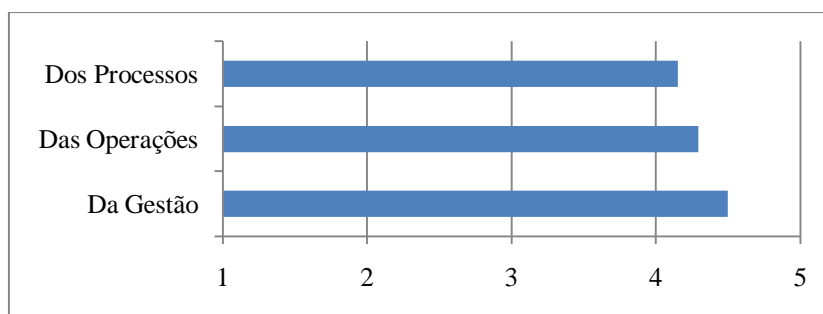


1-Nada importante, 2- Pouco Importante, 3-Importante,4-Bastante Importante, 5- Muito importante.

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Através do questionário procurou-se, ainda, dar resposta à questão: qual a importância atribuída à actividade de Auditoria Interna ao nível da economia, eficácia e eficiência dos processos, das operações e da gestão. Conclui-se da análise ao Gráfico 9 que se considera a actividade de Auditoria Interna bastante/muito importante para a economia, eficiência e eficácia dos processos, das operações e da gestão, com destaque para a gestão, com um valor médio de 4,5.

Gráfico 9 - Contribuição da Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia dos processos, das operações e da gestão



1-Nada importante, 2- Pouco Importante, 3-Importante,4-Bastante Importante, 5- Muito importante.

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

Para complementar o nosso estudo procedeu-se a uma análise bivariada que consiste em examinar simultaneamente as respostas de duas questões diferentes, com o objectivo de pesquisar influências, causalidades e coincidências. O significado das questões que se comparam e guiam a escolha na análise estatística, permite indicar se os dados confirmam ou não as ideias subjacentes às comparações pré-estabelecidas, i.e., testar hipóteses (Pestana & Gageiro, 2008).

No presente estudo, as hipóteses de Investigação foram analisadas com recurso ao teste de independência do Qui-Quadrado (Chi-Square) com um nível de significância de 5% e 10%. Este teste mede a probabilidade de duas variáveis da amostra serem dependentes.

No Quadro 14, são apresentados os resultados dos *Crosstabs*. Conclui-se que o tipo de estabelecimento de ensino (Escola Integrada em Politécnico, Escola integrada em Universidade ou Escola não integrada em Politécnico ou Universidade) determina a existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna. A actividade do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna é, maioritariamente, desenvolvida nos Serviços Centrais eventualmente por se estar mais próximo dos órgãos de decisão e porque existem entidades que têm os seus serviços financeiros centralizados nos Serviços Centrais. Assim aceita-se a hipótese **H1**.

Em relação à hipótese **H2** verifica-se que não existe relação, isto é o facto de existir sistema de controlo interno não implica a existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna.

Em relação à hipótese 3, apenas se verifica relação de dependência nas hipóteses: **H3.1**- A implementação do subsistema contabilístico da contabilidade orçamental determina que a contabilidade orçamental seja objecto de Auditoria Interna e **H3.4** - A implementação do sistema de controlo interno determina que o mesmo seja objecto de Auditoria Interna.

Na hipótese **H4**, que testa a relação entre a existência de Plano Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas e o desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna, verifica-se que existe relação entre estas duas variáveis para um nível de significância de 10%.

Quadro 14 - Chi-Square Test

Hipóteses		Pearson Chi-Square Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Análise de resultados
H1		10,182	4	0,037	Existe relação*
H2		1,126	1	0,289	Não existe relação
H3	H3.1	13,111	3	0,004	Existe relação*
	H3.2	0,551	2	0,759	Não existe relação
	H3.3	0,810	3	0,847	Não existe relação
	H3.4	5,556	2	0,062	Existe relação**
H4		3,611	1	0,057	Existe relação**

* Para um nível de significância de 5%

** Para um nível de significância de 10%

Fonte: Inquérito às Instituições de Ensino Superior Público Politécnico (2010)

5. Formas de implementação do projecto

Como forma de aplicação do projecto, apresentamos em primeiro lugar os passos para implantar a actividade de Auditoria Interna numa instituição de Ensino Superior Público Politécnico, apresentando um exemplo de uma proposta de decisão de implantação da actividade de Auditoria Interna, na monitorização e controlo de um PGRIC. Em segundo lugar, e dado que no estudo de caso, as entidades, quando questionadas sobre o sistema e os procedimentos previstos no POC-E que são ou poderão ser objecto de Auditoria Interna atribuíram o grau de muito importante ao sistema de controlo e às disponibilidades, optamos como forma de complementar a implementação do projecto apresentar a fase quatro do processo de Auditoria Interna (ver Figura 1, página 22) sobre a descrição, análise e avaliação do controlo interno, aplicada à área das disponibilidades. Por outro lado, dado que o projecto não pretende ser muito extenso e de forma a não nos alargarmos no conteúdo optámos por focar, dentro da área das disponibilidades, a área da gestão de tesouraria.

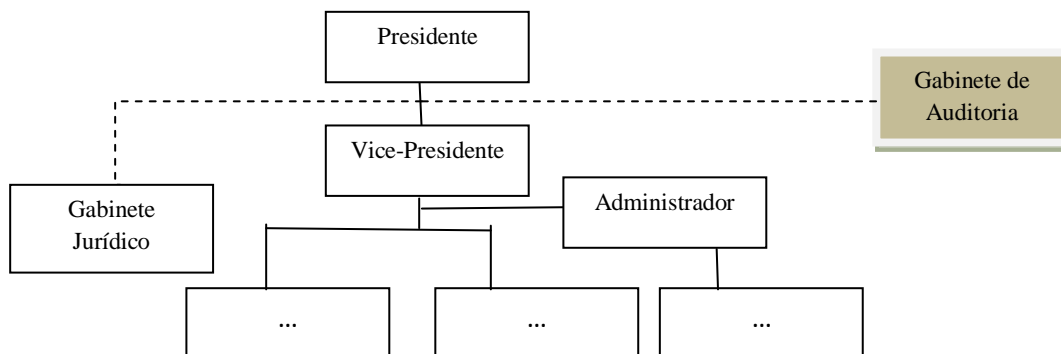
5.1. Passos a seguir para a implantação da actividade de Auditoria Interna

A implantação de uma actividade de Auditoria Interna numa organização, seja por exigência legal, por necessidade operacional ou de gestão, deve ser um evento marcante, trazendo consigo expectativas e dúvidas de natureza humana, por se estar diante de algo novo, que requer mudança de hábitos e de comportamentos, gerando, em regra, resistência e dúvidas.

Para a implantação da actividade de Auditoria Interna identificámos os seguintes passos:

- 1- Reconhecida a necessidade da actividade de Auditoria Interna por parte do órgão de gestão, após análise da relação custo/benefício, deve ser estabelecido, por escrito, o objectivo, a responsabilidade e autoridade do auditor – Estatuto do Auditor Interno;
- 2- O Departamento/Gabinete de Auditoria deve ser um órgão de “staff” ao serviço da gestão, reportando directamente ao Presidente. Na figura abaixo é apresentada uma proposta de organograma;

Figura 3 - Posicionamento do Departamento/Gabinete de Auditoria no organograma da Instituição de Ensino Superior Público Politécnico



Fonte: Elaboração própria

- 3- Deve ser divulgada (internamente) pela Instituição a importância da actividade de Auditoria Interna;
- 4- Os serviços de Auditoria devem ser dotados de meios humanos e materiais (recursos técnicos e informáticos);
- 5- Os recursos humanos devem possuir capacidade técnica e profissional e características pessoais, tais como tolerância, sensatez/juízo, honestidade, flexibilidade, capacidade de trabalhar em equipa, comunicativo, sociável, persistente, espírito crítico e escuta activa (Moraes & Martins, 2007);
- 6- O Departamento/Gabinete de Auditoria Interna deve possuir um regulamento e um manual de procedimentos;
- 7- A actividade do Departamento/Gabinete de Auditoria Interna deve ser avaliada.

Apresentamos no ponto seguinte uma proposta de decisão de implantação da actividade de Auditoria Interna numa Instituição de Ensino Superior Politécnico apresentada no documento de monitorização e controlo, anexo ao Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (adaptado de www.isel.pt e www.munimontijo.pt).

5.2. A actividade de Auditoria Interna na monitorização e controlo do PGRIC

O Conselho Gestão do Instituto Politécnico de XXX, para determinar as medidas a tomar para dar cumprimento à Lei 54/2008, de 4 de Setembro, sobre o Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas identifica um conjunto de riscos e propõe medidas de controlo para a sua minimização:

- Após a implementação do plano dever-se-á proceder ao seu controlo e validação, a fim de se verificar a conformidade com as normas aplicáveis e a respectiva aplicação.
- A execução deste trabalho será realizada pela actividade de auditoria interna com o objectivo de fornecer ao órgão de gestão análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às medidas adoptadas pelos vários responsáveis para minimizarem os riscos identificados.
- A actividade de auditoria interna relata as fraquezas, determina as causas, avalia as consequências e propõe soluções para que os responsáveis pela implementação das medidas correctivas actuem sempre que se justificar.
- A actividade do auditor deve ser entendida como uma actividade de assessoria ao órgão de gestão e deve reportar directamente ao Presidente.
- A actividade de auditoria interna coordena e controla a relação com o Tribunal de Contas e o Conselho de Prevenção da Corrupção nesta matéria.
- Para que esta actividade actue de forma eficaz, todos os outros serviços da organização devem conhecer adequadamente as suas atribuições, a fim de se atingirem os objectivos gerais da organização. Assim, para vincular os outros serviços que intervêm na consecução dos objectivos, a actividade de auditoria interna deve elaborar e fazer aprovar pelo responsável máximo da organização (pelo presidente) um documento, de forma clara e precisa, com os objectivos, atribuições e responsabilidades – Estatuto da Actividade de Auditoria Interna.
- Os principais objectivos do auditor interno são: verificar a existência, a suficiência e a aplicação das medidas, bem como contribuir para o seu aperfeiçoamento; verificar a necessidade de melhoria das medidas propostas; avaliar a necessidade de novas medidas; assinalar as deficiências do sistema,

fazendo recomendações que colmatem as falhas identificadas (de forma construtiva); estabelecer ligação com auditores externos.

- Sempre que se verifique que na implementação das medidas o objectivo não está satisfeito, o gabinete de auditoria/auditor deve promover reuniões sectoriais para identificar o motivo e elaborar novas medidas a serem implementadas de imediato.
- O exercício da auditoria requer que os seus membros estejam sujeitos aos princípios de responsabilidade, agindo com a autoridade adequada às responsabilidades que lhe são inerentes.
- As responsabilidades mais relevantes são: zelar pelos interesses fundamentais da organização; rentabilizar um trabalho com alta qualidade profissional; guardar sigilo absoluto sobre o seu trabalho.
- O auditor interno, não pode ter sobre as áreas que examina, nem autoridade, nem responsabilidades, estando estas reservadas aos respectivos superiores hierárquicos.
- O trabalho do auditor interno deve ser devidamente fundamentado através dos papéis de trabalho necessários, constituindo estes elementos de prova dos factos relatados (exemplo: cópias de actas e organigrama da organização).
- Os dirigentes, como responsáveis pela implementação das medidas do Plano, elaboram um relatório trimestral e remetem ao gabinete de auditoria ou auditor.
- No referido relatório, que deve ser entregue até ao dia 15 do mês seguinte, deve ser analisada detalhadamente a implementação das medidas propostas e justificada a eventual não implementação.
- O auditor analisa os relatórios e informa o órgão executivo sobre a implementação das medidas propostas para minimizar os riscos de corrupção.
- O gabinete de auditoria/auditor deve elaborar o relatório final, que deve conter uma análise global, ficando expressas as deficiências e recomendações relativas às não conformidades detectadas.
- No relatório, equiparam-se em importância as não conformidades com o Plano e as recomendações necessárias às alterações das não conformidades diagnosticadas, ou seja, o gabinete de auditoria/auditor é responsável pela detecção das não conformidades competindo-lhe propor, acompanhar e avaliar

todas as medidas de inovação e modernização que se destinem a melhorar o respectivo funcionamento, identificando situações menos positivas e propondo as soluções mais adequadas e eficazes para as ultrapassar, bem como elaboração de recomendações de medidas correctivas. A implementação das medidas correctivas devem ser monitorizadas posteriormente (efectua o *follow-up*²²) ou, em caso do órgão de gestão não as implementar, avaliar e relatar o seu impacto.

5.3. Programa de Auditoria Interna na Área da Gestão de Tesouraria

Apresentamos no Quadro 15, uma proposta de Programa de Auditoria Interna para a área financeira - gestão de tesouraria onde são apresentados os objectivos de verificação e avaliação, de salvaguarda dos activos e de processamento de transacções; técnicas para alcançar os objectivos e riscos de os mesmos não serem alcançados.

²² Significa seguimento.

Quadro 15 - Programa de Auditoria da Área Financeira – Gestão de Tesouraria

PROGRAMA DE AUDITORIA DA ÁREA FINANCEIRA- Gestão de Tesouraria		
OBJECTIVOS	TÉCNICAS PARA ALCANÇAR	RISCOS DE NÃO SE ALCANÇAR
<p><u>De verificação e avaliação:</u></p> <p>Periodicamente deve ser verificado e avaliado o saldo das contas, que recolhem as entradas na entidade.</p>	<p>.Esboço dos procedimentos de verificação e avaliação dos saldos das contas relacionadas com a gestão dos recursos financeiros, especificando:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Quando se deve efectuar a Auditoria; -Como se devem documentar os resultados das mesmas; -Quem deve ser informado. <p>. Confirmação directa e por escrito dos saldos bancários;</p> <p>. Conciliações bancárias,</p> <p>. Inspeções de caixa.</p>	<p>As demonstrações financeiras podem não reflectir a realidade dos saldos.</p> <p>As decisões a tomar sobre a actuação futura da entidade podem estar baseadas em informações erradas.</p>
<p><u>De salvaguarda dos activos:</u></p> <p>O dinheiro e demais activos devem estar protegidos, não sendo permitido o acesso a pessoas que não estejam autorizadas.</p>	<p>Descrição por escrito das responsabilidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> -assinaturas autorizadas em bancos; -contas bancárias autorizadas; -responsável pela custódia e geração de valores. 	<p>Desvio de dinheiro ou documentação representativa de activos.</p>
<p><u>De processamento de transacções:</u></p> <p>Os movimentos de dinheiro, na sua dupla vertente, captação e aplicação.</p>	<p>Definição clara dos procedimentos do processo de transacções em dinheiro.</p> <p>Verificação periódica de que estão a ser cumpridas os requisitos de responsabilização.</p>	<p>As transacções, consequência de movimentos de dinheiro, podem ser processadas de forma errada contrariando as directrizes da direcção.</p> <p>Podem ser tomadas decisões erradas como resultados de um processo de transacção errado.</p>

Fonte: Adaptado de Moraes & Martins (2007)

No Quadro 16 é apresentado um modelo de questionário de controlo interno de gestão de tesouraria aplicado numa entidade de Ensino Superior Público Politécnico, sendo mencionadas as normas e procedimentos existentes. As respostas foram recolhidas, através de entrevista ao responsável pelos Serviços Financeiros de um Instituto Politécnico, a fim de simular um caso real. As observações (1 a 20) constantes

do Quadro, são apresentadas de seguida e correspondem às respostas obtidas na entrevista.

Quadro 16 - Questionário relativo à área da Gestão de Tesouraria

Questionário sobre Procedimentos Contabilísticos e Medidas de Controlo Interno				
Entidade:				
Área Coberta: Gestão de Tesouraria				
Elaborado por:				
Descrição	Sim	Não	Não Aplicável	Obs.
1.Todas as contas bancárias estão autorizadas pela Direcção?	X			1
2.Quantas contas bancárias existem e qual seu objectivo?				2
3.Estão todas em nome da entidade?	X			3
4.Existem contas inactivas? Porque é que se mantém?		X		4
5.A responsabilidade das cobranças e depósitos em dinheiro está centralizada na mesma pessoa?		X		5
6.Quais as principais fontes de entrada em dinheiro na entidade?				6
7.Como chega o dinheiro à entidade?				7
8.Os trabalhadores de outros departamentos têm acesso às entradas de dinheiro?	X			8
9.A pessoa que abre o correio é diferente do tesoureiro e do que controla as contas correntes?	X			9
10.Deposita-se diariamente o dinheiro, cheques e outros valores recebidos por pessoas diferentes do Tesoureiro?	X			10
11.Que tipo de pagamentos a entidade efectua em dinheiro?				11
12.Efectuam-se todos os pagamentos através do fundo de maneo ²³ com cheques nominativos?				12
13.Inutilizam-se os cheques anulados e guardam-se no arquivo?	X			13
14.Verificam-se os documentos de suporte no momento da emissão do cheque?	X			14
15.Efectua-se alguma anotação nos documentos de suporte dos pagamentos a fim de evitar a duplicação dos mesmos?				15
16.Efectuam-se pagamentos de pequenas quantias através do fundo de maneo?	X			16
17.Os apuramentos diários misturam-se com o dinheiro do fundo de maneo?		X		17
18.Existe uma pessoa responsável pelo fundo de maneo?	X			18
19. Existem provas das saídas em dinheiro do fundo de maneo através de documentos devidamente autorizados?	X			19
20.Existe um limite para os pagamentos a efectuar através do fundo de maneo?	X			20

Fonte: Adaptado de Moraes & Martins (2007), com resposta por entrevista em 02-11-2010

Obs:

- 1- Entenda-se Direcção como Conselho de Gestão (CG).
- 2- A entidade possui X contas bancárias, utilizando contas no Tesouro (IGCP) e na Caixa Geral de Depósitos (CGD).

²³ Utilizando a terminologia do Regime de Administração Financeira do Estado - RAFE, o fundo de maneo corresponde ao fundo fixo de caixa.

- 3- Não aplicável.
- 4- Não aplicável.
- 5- Os postos de cobrança de valores funcionam nas várias escolas e nos Serviços Centrais do Instituto, sendo das suas respectivas responsabilidades, no entanto, o depósito, em bancos está a cargo do tesoureiro.
A cobrança é efectuada de acordo com os documentos previamente emitidos. O valor das cobranças é depositado nas contas das escolas, em nome do Instituto, que mensalmente, são transferidos para a conta Geral do Instituto Politécnico aberta no IGCP, no cumprimento da Unidade de Tesouraria.²⁴
- 6- Propinas, taxas, emolumentos, multas e coimas relativos aos serviços académicos e receitas de prestação de serviços como aluguer de espaços e emissão de pareceres.
- 7- Através de transferência bancária, cheque ou dinheiro.
- 8- Para além do tesoureiro, apenas os trabalhadores dos serviços académicos têm acesso às entradas de dinheiro, enviando diariamente à Tesouraria os valores recebidos, acompanhados da relação dos valores recebidos.
- 9- A pessoa que abre o correio pertence ao expediente. Recebe e abre a correspondência, identificando os valores recebidos pelo Instituto. Encaminha os valores e correspondência que os acompanha para a contabilidade que procede ao registo no sistema informático, emitido o respectivo recibo. O tesoureiro providencia o depósito dos valores recebidos.
- 10- O dinheiro, cheques e outros valores recebidos são depositados, geralmente, diariamente pelo tesoureiro.
- 11- Só são pagos em dinheiro, despesas de pequeno montante, de carácter urgente que não possam ter sido atempadamente previstas. O pagamento é feito através do fundo de maneiio.

²⁴ Com a publicação do Decreto-Lei nº 191/99, de 5 de Junho, foi estabelecido o normativo jurídico do Regime da Tesouraria do Estado (RTE) com o objectivo de centralizar os fundos públicos na tesouraria do Estado e otimizar a gestão dos mesmos. Este diploma veio definir o princípio de unidade da tesouraria, segundo o qual toda a movimentação de fundos públicos passa a ser efectuada através de contas bancárias na tesouraria do Estado, através das quais os organismos detentores desses fundos promovem as respectivas operações de cobrança e pagamento e onde mantêm depositados as suas disponibilidades de tesouraria.

- 12- No momento da reposição do fundo de maneo emite-se um cheque nominativo, à ordem do responsável pelo fundo, o tesoureiro, pelo valor correspondente aos documentos pagos.
- 13- Os cheques da CGD anulados são traçados, rubricados como anulado e colocados no canhoto dos cheques. Os cheques do Tesouro são preenchidos directamente no sistema *homebanking*, para os anular são cancelados, isto é, não são autorizados sendo feito o *print* do cancelamento.
- 14- À medida que cada pagamento é feito, o responsável (tesoureiro) constata a autenticidade do documento que o originou e verifica se o mesmo foi devidamente aprovado, procedendo ao seu registo na “folha de cofre”.
- 15- Aquando da recepção do documento para pagamento, o serviço que requisitou o bem ou serviço valida o documento com a indicação de “conferido”, enviando-o para a contabilidade a fim de autorizar o pagamento. Além disso, o risco de duplicação é minimizado com um controlo informático: todos os documentos registados, na contabilidade, para além da numeração interna e automática, tem um controlo do número do documento, não permitindo que seja registado duas vezes.
- 16- O mesmo que a observação 11.
- 17- Não aplicável.
- 18- No início de cada ano o CG, autoriza a constituição do fundo de maneo para aquele exercício económico, com a definição do responsável, dos valores de cada fundo de maneo e rubricas a onerar.
- 19- No final de cada mês os responsáveis pelo fundo de maneo entregam na Contabilidade os justificativos de despesas referentes aos dispêndios do mês anterior acompanhados, obrigatoriamente, de Mapas de Execução/Reconstituição do Fundo de Maneio. É efectuada a reconstituição pela contabilidade, que submete ao CG para rectificar a despesa e pagamento. Após a autorização do CG a Tesouraria procederá à transferência do valor reconstituído.
- 20- O mesmo que a observação 18.

Após a recolha de informação efectuada através do questionário de controlo interno anterior, é necessário fazer testes aos controlos.

Desta forma, no Quadro 17 são apresentados os procedimentos de auditoria adequados para validar as normas e procedimentos obtidas através das respostas ao questionário.

Quadro 17 - Programa de trabalho de Auditoria Interna da Gestão de Tesouraria

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA DA ÁREA FINANCEIRA – GESTÃO DE TESOURARIA			
SECÇÃO: _____	Secção n.º: _____	Ref.ª P/T _____	
REALIZADA POR: _____ ÁREA: _____	Data de auditoria: _____/_____/____	Pág. n.º _____ do total de _____ páginas	
PROGRAMA DE TRABALHO	Referência P/T	Tempo Previsto	Tempo Real
<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter uma amostra das operações, das entradas de caixa de uma semana; 2. Confrontar as importâncias anteriores com os respectivos registos contabilísticos; 3. Confrontar as relações das entradas anteriores com os extractos bancários relativos aos depósitos efectuados. Assim, comprovar que se registaram correctamente e, além disso, as entradas de bancos se efectuam em data oportuna. 4. Comprovar as últimas conciliações bancárias no seguinte: <ol style="list-style-type: none"> 4.1 A Exactidão matemática; 4.2 A documentação de entradas de banco que não passou por caixa; 4.3 As entradas de caixa com os registos contabilísticos. Verificar se ambos foram em simultâneo. Se não foram, averiguar porquê; 4.4 Os depósitos em trânsito compará-los com os registos de caixa. 5. Averiguar quais são os procedimentos utilizados no uso do fundo fixo de caixa. 6. Efectuar de surpresa, uma verificação física ao caixa, com o objectivo de comprovar: <ol style="list-style-type: none"> 6.1 Os procedimentos; 6.2 Se as saídas de dinheiro foram aprovadas e, além disso, se o fundo fixo foi utilizado para a finalidade prevista; 6.3 Se não existem entradas para além do fundo fixo de caixa. 			

Fonte: Adaptado de Moraes & Martins (2007)

6. Conclusões

O programa abrangente de reformas efectuado pela Administração Pública, em vários países, teve como resultado uma nova postura perante o cidadão, conhecida como Nova Gestão Pública (*New Public Management*) e é neste sentido que a prática regular de Auditoria, interna e externa, no sector público, para avaliar a correcta aplicação dos recursos públicos é, cada vez mais, uma realidade. Tal como noutros organismos da Administração Pública, nas Instituições de Ensino Superior Público, o papel dos gestores públicos é agora de assumpção de maior responsabilidade, devendo gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz.

Neste contexto, a Auditoria Interna tem sido impulsionada e reconhecida com valor acrescentado, ajudando a gestão na assumpção das suas responsabilidades, até no que diz respeito a questões de combate à corrupção.

O presente projecto tem um duplo propósito: por um lado, através de referências bibliográficas, procurou realçar a importância da Auditoria Interna como um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução dos seus objectivos e por outro, através de um estudo de caso, realizado junto das Instituições de Ensino Superior Público Politécnico, a nível nacional, verificando a existência de actividade de Auditoria, questões de combate à corrupção e evidenciando a importância que é atribuída à Auditoria Interna.

Da análise dos dados obtidos com o estudo de caso, podemos concluir que:

- Apesar de se considerar a actividade de Auditoria Interna muito importante para a gestão, a maioria das entidades continua a atribuir maior importância ao contributo da Auditoria Interna enquanto actividade preventiva de erros e omissões em detrimento do contributo para a avaliação da eficácia dos procedimentos existentes com intuito de servir de apoio à gestão.
- Nas Instituições de Ensino Superior Público Politécnico, em que não existe Departamento/Gabinete de Auditoria Interna são apontadas, para além de razões de falta de meios humanos com formação adequada e de

falta de meios técnicos, a falta de sensibilização dos órgãos de gestão para a necessidade da sua existência;

- A existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna está relacionada com o tipo de entidade de Ensino Superior Público Politécnico tendo-se verificado que são os serviços centrais que mais desenvolvem esta actividade;
- Existem entidades que ainda não possuem Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (PGRCCIC);
- A existência de um PGRCCIC leva ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna;
- A existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna não está relacionada com a implementação do Sistema de Controlo Interno (SCI);
- A implementação dos subsistemas contabilísticos da contabilidade orçamental e do sistema de controlo interno, previstos no POC-E, determina que a contabilidade orçamental e o sistema de controlo interno sejam objecto de Auditoria Interna;
- Poucas entidades possuem subsistema de contabilidade analítica;
- Ainda, existem entidades que não possuem um Sistema de Controlo Interno;
- As Instituições de Ensino Superior Público Politécnico devem promover com regularidade revisões aos seus manuais de controlo interno e verificar se os mesmos são conhecidos pelos seus utilizadores dado que a maioria refere que, mensalmente, são utilizados com pouca frequência e que raramente são revistos ou reformulados.

Com este projecto verificámos que ainda existe um longo percurso a percorrer para que as Instituições de Ensino Superior Público Politécnico e os seus órgãos de gestão estejam sensibilizados para a importância do desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna.

Assim, esperamos que o presente projecto, ao identificar os caminhos a percorrer para a implantação da actividade de Auditoria Interna e com proposta de aplicação prática de um processo de Auditoria na área financeira da gestão de tesouraria, numa

Instituição de Ensino Superior Público Politécnico, possa despertar o interesse para a sua implementação.

As limitações que podemos apontar são as associadas à recolha de informação. Seria desejável que tivessem sido obtidas mais respostas ao questionário. Considerou-se, à partida, que o facto de o formulário do questionário ser feito *on-line*, utilizando ferramentas modernas e mais atractivas do que o tradicional preenchimento manual e envio via CTT, impulsionasse mais respostas. Pensava-se, ainda, que o número de respostas seria elevado dado que estamos a referir-nos a Instituições de Ensino Superior que leccionam cursos nesta área de interesse, formando alunos, licenciados e mestres, e estariam mais sensibilizados para este tipo de estudos.

Por fim, como possível extensão deste trabalho poder-se-ia alargar o estudo às restantes entidades de Ensino Superior em Portugal, quer públicas quer privadas, para possível comparação. Seria interessante saber quem mais desenvolve a actividade de Auditoria Interna: as Universidades ou os Politécnicos, as Instituições Públicas ou as Privadas.

Bibliografia

Albuquerque, Mota & Ribeiro, em *www.ipai.pt*, obtido em 02 de 09 de 2010, de *ipai.pt/.../a_auditoria_interna_e_a_compreensao_das_necessidades_de_gestao_iscal_2008_1227284611.pdf*.

Almeida, B. J. (2005). *Auditoria e Sociedade - Diferenças e Expectativas*. Lisboa: Publisher Team.

Barbier, E. (1999). *Manual de Auditoria*. Mem Martins: Edições CETOP.

Câmara, P. (Julho/Setembro de 2008). *A Auditoria Interna e o Governo das Sociedades. Auditoria Interna - Revista Trimestral do IPAI*.

Correia, A.C. (2005). *Governança, o Controlo e Sarbanes-Oxley Act*. PriceWaterHouseCoopers

Costa, A. M. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses. Mestrado em Finanças Empresariais*. Coimbra: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Costa, C. B. (2007). *Auditoria Financeira - teoria & prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Cravo, D., Carvalho, J. B., Fernandes, O., & Silva, S. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação*. Lisboa: Editora rei dos Livros.

Henriques, Carla (2010), *Análise de Componentes Principais e Análise Factorial*, Apontamentos do Seminário sobre SPSS de 10 de Julho de 2010, ESTGV

Manual de Auditoria e Procedimentos - Volume I - Tribunal de Contas

Marques, M. d. (Dez de 2008). *Economia global e Gestão [on line]*. Obtido em 26 de Jun de 2010, de *www.scielo.oces.mctes.pt*.

Marques, M. d., & Almeida, J. J. (22 de Março de 2004). *Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. Revista Contabilidade e Finanças da Universidade de S.Paulo- Brasil, n.º 35 Vol.3 Maio/Agosto de 2004*.

Martins, Guilherme d'Oliveira (2008). *A Importância do Tribunal de Contas na Sustentabilidade Financeira do Estado*. Revista de Estudos Politécnicos, Vol. VI, n.º 10

Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna - Função e Processo*. Lisboa: Áreas Editora.

Pestana, M.H. & Gageiro, J.N. (2008). *Análise de Dados para Ciências Sociais, a complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo

Pinheiro, A. & Silva, B. (2004). *A estruturação do processo de recolha de dados on-line*. Actas da X Conferência Internacional Avaliação Psicológica, Formas e Contextos. Braga: Psiquilíbrios Edições

Silva, A. M. (2000). *Auditoria do Management Público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

Tato, L. B. (1998). *Auditoría Interna en Universidades: Situación Actual Y Perspectivas de Futuro de La Función de Auditoria Interna en La Universidad Española*. Madrid: Instituto de Auditores Internos de España.

Valderrama, J. S. (1997). *Teoría Y Práctica de La Auditoría I - Concepto y Metodología*. Madrid: Ediciones Pirámide, S.A.

Legislação Consultada:

Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, aprova as Bases da Contabilidade Pública

Lei 62/2007, de 10 de Setembro, aprova o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior

Lei 54/2008, de 4 de Setembro, cria o Conselho de Prevenção da Corrupção

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, aprova o Regime de Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, aprova o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei nº 191/99, de 5 de Junho, estabelece o normativo jurídico do Regime da Tesouraria do Estado

Decreto-Lei n.º 33/2006, de 17 de Fevereiro, cria a figura de controlador financeiro de área ministerial.

Portaria 794/2000, de 20 de Setembro, aprova o POC – Educação

Directriz de Revisão/Auditoria n.º 410, de Maio de 2000, da OROC, Controlo Interno

Directriz de Revisão/Auditoria n.º 870, de Maio de 2004, da OROC, Serviços e Fundos Autónomos

Sites Consultados:

<http://www.docs.google.com>

<http://www.google.com>

Biblioteca de Conhecimento on line: <http://www.b.on.pt>

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa: <http://www.priberam.pt/DLPO/default.aspx>

Direcção Geral do Ensino Superior: <http://www.dges.pt>

Instituto Português de Auditores Internos: <http://www.ipai.pt>

Instituto Superior de Engenharia de Lisboa: <http://www.isel.pt>

Internacional Federation of Accounts: <http://www.ifac.org/>

Município do Montijo: <http://www.mun-montijo.pt>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: <http://www.oroc.pt>

Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal: <http://www.rcaap.pt/>

Scientific Electronic Library Online, Observatório para a Ciência e Ensino Superior, Ministério da Ciência Tecnologia e Ensino Superior: <http://www.scielo.oces.mctes.pt>

The Institute of Internal Auditors: <http://www.theiia.org/>

Tribunal de Contas: <http://www.tcontas.pt>

Anexo 1 - Questionário

QUESTIONÁRIO

Este questionário faz parte de um estudo sobre “Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior - Caso do Ensino Politécnico Público” e tem como objectivo a elaboração de um projecto/dissertação de Mestrado em Finanças Empresariais da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu.

As respostas são anónimas.

Agradecemos desde já a sua colaboração.

Por favor clique no link que aparece no mail, responda e submeta o questionário.

I- CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

1. Identificação

- ☐ Serviços Centrais
- ☐ Escola de Ensino Politécnico integrada em Politécnico
- ☐ Escola de Ensino Politécnico integrada em Universidade
- ☐ Serviços de Acção Social
- ☐ Escola de Ensino Politécnico não integrada em Politécnico ou Universidade

2. A entidade acerca da qual está a responder tem:

	Sim	Não
Autonomia Administrativa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Autonomia Financeira	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3. No âmbito do POC-Educação a entidade já implementou?

Nota: Se já implementou indique o ano

	Entre 2000- 2002	Entre 2003- 2005	Entre 2006- 2008	entre 2009- 2010	Não implementou
Contabilidade Orçamental	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade Patrimonial	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade Analítica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sistema de Controlo Interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. A entidade possui normas e procedimentos de controlo interno:

- ☐ Da Receita
- ☐ Da Despesa

- ☐ De operações de tesouraria
- ☐ De cadastro e inventário de bens
- ☐ Regulamentos internos (p.ex. fundo de Maneio)
- ☐ Outros

5. Se, na questão anterior, assinalou outros diga quais:

6. As normas e procedimentos de controlo interno são divulgados:

- ☐ Apenas para os trabalhadores da área a que diz respeito
- ☐ Para todos os trabalhadores da entidade
- ☐ Para o público em geral

7. As normas e procedimentos de controlo interno são divulgados:

- ☐ Em suporte de papel
- ☐ On-line na página interna (Intranet)
- ☐ On-line na página Institucional (Internet)

8. Em média, mensalmente, com que frequência são consultadas as normas, regulamentos e procedimentos de controlo interno:

- ☐ Nunca
- ☐ Pouco Frequente
- ☐ Frequente
- ☐ Muito Frequente

9. Quantas vezes já foram revistas/reformuladas as normas, regulamentos e procedimentos de controlo interno

- ☐ Nunca
- ☐ Uma Vez
- ☐ Várias Vezes

10. A entidade tem:

- ☐ Técnico Oficial de Contas Interno
- ☐ Técnico Oficial de Contas Externo
- ☐ Não tem Técnico Oficial de Contas

11. A entidade tem:

- ☐ Revisor Oficial de Contas Interno
- ☐ Revisor Oficial de Contas Externo
- ☐ Não tem Revisor Oficial de Contas

12. A entidade possui um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas?

- ☐ Sim
- ☐ Não

13. Se respondeu sim, à questão anterior, quais as áreas de intervenção previstas no plano:

- ☐ Contratação Pública
- ☐ Recursos Humanos
- ☐ Receita
- ☐ Património
- ☐ Propriedade Intelectual
- ☐ Outras

14. Se, na questão anterior, respondeu outras diga quais:

15. Se respondeu sim, à questão 12, quais as acções/procedimentos de intervenção previstos no plano?

- ☐ Promover acções de formação de sensibilização dos trabalhadores para o risco de corrupção
- ☐ Desenvolver a actividade de auditoria interna
- ☐ Desenvolver a actividade de auditoria externa
- ☐ Melhorar/criar manuais de controlo interno
- ☐ Avaliar a segregação de funções

- ☐ Promoção de sistemas de controlo interno
- ☐ Outras

16. Se, na questão anterior, respondeu outras diga quais:

II - AUDITORIA INTERNA

17. A entidade desenvolve actividades de auditoria:

Nota: Se responder sim assinale se são internas e/ou externas

	Não	Sim, Internas	Sim, Externas	Sim, Internas e Externas
Da Qualidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
De Legalidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Operativa ou de Gestão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilístico-financeira	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Se, na questão anterior, assinalou outras diga quais:

19. A entidade possui Departamento/Gabinete de Auditoria Interna?

- ☐ Sim
- ☐ Não

20. Se respondeu sim, à questão anterior, desde que ano?

Atenção: Se respondeu não à questão 19, passe para a questão 26. Se respondeu, sim, continue o questionário na questão seguinte

21. Quantas pessoas trabalham no Departamento/Gabinete de Auditoria Interna?

22. As pessoas que trabalham no Departamento/Gabinete de Auditoria Interna possuem:

- ☐ Formação Superior em Auditoria
- ☐ Formação Superior em Contabilidade
- ☐ Formação Superior em Gestão
- ☐ Outras

23. Se, na questão anterior, respondeu outras diga quais:

24. O Departamento/Gabinete de Auditoria Interna reporta ao:

- ☐ Presidente
- ☐ Departamento financeiro
- ☐ Outro

25. Se, na questão anterior, assinalou outro indique qual:

26. A entidade tem nos seus planos a criação de um Departamento/Gabinete de Auditoria Interna?

Nota: Não responda a esta questão se respondeu sim à questão 19.

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sabe

27. Se respondeu sim, à questão anterior, indique a data previsível (ano/mês)

28. Que razões justificam a não existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna?

Nota: Não responda a esta questão se respondeu sim à questão 19.

- ☐ Não se considera necessário
- ☐ Não existe imposição legal
- ☐ Falta de meios humanos com formação adequada
- ☐ Falta de meios técnicos
- ☐ Outros

29. Se, na questão anterior, assinalou outros refira quais

Nota: Não responda a esta questão se respondeu sim à questão 19.

III- AUDITORIA CONTABILISTICO-FINANCEIRA

Tendo em conta a auditoria da área contabilístico-financeira, nas questões seguintes classifique de 1 a 5 o grau de importância que atribui a cada elemento, sendo que:

1- Nada Importante ... 5- Muito Importante

30. Quais as razões que levaram ou poderão levar ao desenvolvimento da actividade de Auditoria Interna? Classifique por grau de importância.

1-Nada importante.....5-Muito Importante

	1	2	3	4	5
Dar cumprimento à legalidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Optimizar a gestão de recursos públicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prevenir erros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prevenir omissões	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prevenir abusos nos serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Promover a melhoria de processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Promover a melhoria das operações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

31. Se, na questão anterior, assinalou outros diga quais

32. Qual o grau de importância que atribui aos sistemas que são ou poderão vir a ser objecto de Auditoria Interna

1-Nada Importante.....5-Muito Importante

	1	2	3	4	5
Contabilidade Orçamental	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade Patrimonial	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade Analítica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sistema de Controlo Interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

33. Qual o grau de importância que atribui aos procedimentos que são ou poderão vir a ser objecto de Auditoria Interna na área financeira:

1- Nada Importante.....5-Muito Importante

	1	2	3	4	5
Disponibilidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dívidas de e a terceiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aquisições de bens e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Receitas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Imobilizado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Processamento da

informação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Controlos físicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Segregação de funções	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

34. A actividade de Auditoria Interna contribui para a economia, eficiência e eficácia:

1-Nada Importante.....5-Muito Importante

	1	2	3	4	5
Da Gestão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Das Operações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dos Processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outra	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

DADOS RELATIVOS A QUE PREENCHEU O INQUÉRITO

Cargo/Categoria Profissional

Habilitações Académicas

1º Ciclo Ensino Básico ☐

Sexo

Masculino ☐

Idade

menos de 20 ☐

INSTITUIÇÃO (FACULTATIVO)

Muito obrigada pela colaboração!

Enviar

Tecnologia do Google Docs

[Denunciar abuso](#) - [Termos de utilização](#) - [Termos adicionais](#)

Anexo 2 – Dados do SPSS

Frequencies

[DataSet1] C:\Users\Elsa\Desktop\projecto mestrado\Tratamento dados SPSS.sav

Statistics

		dar cumprimento à legalidade	optimizar a gestão de recursos públicos	assegurar a confiança nos registos e documentos contabilístico s	prevenir erros	prevenir omissões
N	Valid	26	26	26	26	26
	Missing	3	3	3	3	3
	Mean	4,4231	4,2308	4,5000	4,1538	4,2308

Statistics

		prevenir abusos nos serviços	promover a melhoria de processos	promover a melhoria das operações	promover e avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão dos risco
N	Valid	26	26	26	26
	Missing	3	3	3	3
	Mean	4,1538	4,4231	4,3846	4,4615

Statistics

		melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão dos risco	Outras razões para a criação de Departament o/Gabinete de Auditoria Interna
N	Valid	26	29
	Missing	3	0
	Mean	4,4231	

Frequencies

[DataSet1] C:\Users\Elsa\Desktop\projecto mestrado\Tratamento dados SPSS.sav

Statistics

		dar cumprimento à legalidade	optimizar a gestão de recursos públicos	assegurar a confiança nos registos e documentos contabilístico s	prevenir erros	prevenir omissões
N	Valid	26	26	26	26	26
	Missing	3	3	3	3	3
	Mean	4,4231	4,2308	4,5000	4,1538	4,2308

Statistics

		prevenir abusos nos serviços	promover a melhoria de processos	promover a melhoria das operações	promover e avaliar a eficácia dos processos de controlo e gestão dos risco
N	Valid	26	26	26	26
	Missing	3	3	3	3
	Mean	4,1538	4,4231	4,3846	4,4615

Statistics

		melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão dos risco	Outras razões para a criação de Departament o/Gabinete de Auditoria Interna
N	Valid	26	29
	Missing	3	0
	Mean	4,4231	

Frequencies

[DataSet1] C:\Users\Elsa\Desktop\projecto mestrado\Tratamento dados SPSS.sav

Statistics

		Import. atribuída sist. objecto auditoria interna - contab. orçamental	Import. atribuída sist. objecto auditoria interna - contab. patrimonial	Import. atribuída sist. objecto auditoria interna - contab. analítica	Import. atribuída sist. objecto auditoria interna - sistema controlo interno
N	Valid	26	26	26	26
	Missing	3	3	3	3
	Mean	4,4615	4,5385	4,3077	4,6923

Frequencies

[DataSet1] C:\Users\Elsa\Desktop\projecto mestrado\Tratamento dados SPSS.sav

Statistics

		Importância atribuída aos procedimentos com Disponibilidade	Importância atribuída aos procedimentos com Dívidas de e a terceiros	Importância atribuída aos procedimentos com Aquisições de bens e serviços	Importância atribuída aos procedimentos com Receitas	Importância atribuída aos procedimentos com Imobilizado
N	Valid	26	26	26	25	26

Statistics

		Importância atribuída aos procedimentos com processamento da informação	Importância atribuída aos procedimentos com controlos físicos	Importância atribuída aos procedimentos com segregação de funções	Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia da gestão
N	Valid	26	26	26	26

Statistics

		Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia das operações	Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia dos processos
N	Valid	27	26

Statistics

		Importância atribuída aos procedimentos com Disponibilidades	Importância atribuída aos procedimentos com Dívidas de e a terceiros	Importância atribuída aos procedimentos com Aquisições de bens e serviços	Importância atribuída aos procedimentos com Receitas	Importância atribuída aos procedimentos com Imobilizado
N	Missing	3	3	3	4	3
	Mean	4,3846	4,0000	4,6154	4,5200	4,3462

Statistics

		Importância atribuída aos procedimentos com processamento da informação	Importância atribuída aos procedimentos com controlos físicos	Importância atribuída aos procedimentos com segregação de funções	Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia da gestão
N	Missing	3	3	3	3
	Mean	3,9231	4,1154	4,4615	4,5000

Statistics

		Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia das operações	Importância atribuída à Auditoria Interna para a economia, eficiência e eficácia dos processos
N	Missing	2	3
	Mean	4,2963	4,1538

> H1 - Identificação * Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna

Crosstab

Identificação	Serviços Centrais		Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna		Total
			Sim	Não	Total
	Serviços Centrais	Count	4	4	8
		% within Identificação	50	50	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	66,67	18,18	28,57
	Escola Ensino Politécnico integrada em Politécnico	Count	0	9	9
		% within Identificação	0	100	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	0	40,91	32,14
	Escola Ensino Politécnico integrada em Universidade	Count	1	1	2
		% within Identificação	50	50	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	16,67	4,55	7,14
	Escola de Ensino Politécnico não integrada em Politécnico ou Universidade	Count	1	1	2
		% within Identificação	50	50	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	16,67	4,55	7,14
	Serviços de Ação Social	Count	0	7	7
		% within Identificação	0	100	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	0	31,82	25
Total		Count	6	22	28
		% within Identificação	21,43	78,57	100
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	100	100	100

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,182 ^a	4	0,037
Likelihood Ratio	12,461	4	0,014
Linear-by-Linear Association	2,163	1	0,141
N of Valid Cases	28,000		

a. 7 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,43.

H2 - A existência de Departamento/Gabinete de auditoria Interna está relacionada com a implementação do sistema de controle interno

H2 -Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna * Implem.Sistema Controle Interno
Crosstabulation

		Implem. Sistema Controle Interno		Total
Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	Sim	Count	Implem. Sistema Controle Interno	
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna	Não Implem. Sistema Controle Interno	
		% within Implem. Sistema Controle Interno		
	Não	Count		
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna		
		% within Implem. Sistema Controle Interno		
	Total	Count		
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna		
		% within Implem. Sistema Controle Interno		
		Count		
		% within Existência de Departamento/Gabinete de Auditoria Interna		
		% within Implem. Sistema Controle Interno		

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,126 ^a	1	,289		
Continuity Correction ^b	,138	1	,710		
Likelihood Ratio	1,874	1	,171		
Fisher's Exact Test					
Linear-by-Linear Association	1,082	1	,298	,555	,400
N of Valid Cases	26				

a. 3 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,77.

b. Computed only for a 2x2 table

H3.1 Implementação da contabilidade Orçamental*sistema de contabilidade objecto de auditoria interna

Implem.Contab.Orçamental * Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.orçamental Crosstabulation

Implem.Contab.Orçamental	Implementada	Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.orçamental				Total
		Nada importante	Importante	Bastante importante	Muito importante	
Implem.Contab.Orçamental	Count	0	1	7	15	23
	% within Implem.Contab.Orçamental	,0%	4,3%	30,4%	65,2%	100,0%
	% within Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.orçamental	,0%	100,0%	87,5%	100,0%	92,0%
Não implementada	Count	1	0	1	0	2
	% within Implem.Contab.Orçamental	50,0%	,0%	50,0%	,0%	100,0%
	% within Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.orçamental	100,0%	,0%	12,5%	,0%	8,0%
Total	Count	1	1	8	15	25
	% within Implem.Contab.Orçamental	4,0%	4,0%	32,0%	60,0%	100,0%
	% within Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.orçamental	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,111 ^a	3	,004
Likelihood Ratio	7,910	3	,048
Linear-by-Linear Association	9,740	1	,002
N of Valid Cases	25		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

> H3.2 A Implementação da contab.Patrimonial * Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.patrimonial

Crosstab

		Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.patrimonial				Total
		Nada importante	Bastante importante	Muito importante		
Implem. Contab.Patrimonial	Implementou	Count	8	16	25	
	% within Implem. Contab. Patrimonial	4	32	64	100	
	% within Import.atribuída sist. objecto auditoria interna - contab.patrimonial	100	100	94,12	96,15	
	Não implementou	Count	0	1	1	
		% within Implem. Contab. Patrimonial	0	100	100	
		% within Import.atribuída sist. objecto auditoria interna - contab.patrimonial	0	5,88	3,85	
	Total	Count	8	17	26	
		% within Implem. Contab. Patrimonial	30,77	65,38	100	
		% within Import.atribuída sist. objecto auditoria interna - contab.patrimonial	100	100	100	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	0,551 ^a	2	0,759
Likelihood Ratio	0,871	2	0,647
Linear-by-Linear Association	0,300	1	0,584
N of Valid Cases	26,000		

a. 4 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

H3.3 - Implem.Contabilidade Analítica*Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.analítica

Implem.Contabilidade Analítica * Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.analítica Crosstabulation

		Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - contab.analítica					
		Pouco importante	Importante	Bastante importante	Muito importante	Total	
Implem.Contabilidade Analítica	Implementou	Count % within Implem. Contabilidade Analítica	1 10	4 40	5 50	10 100	
	Não Implementou	Count % within Implem. Contabilidade Analítica	0 0	36,36	41,67	38,46	
	Total	Count % within Implem. Contabilidade Analítica	1 6,25	7 43,75	7 43,75	16 100	
		Count % within Import.atribuída sist. objecto auditoria interna - contab.analítica	100 100	63,64	58,33	61,54	
		Count % within Implem. Contabilidade Analítica	1 3,85	11 42,31	12 46,15	26 100	
	Total	Count % within Import.atribuída sist. objecto auditoria interna - contab.analítica	100 100	100	100	100	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	0,810 ^a	3	0,847
Likelihood Ratio	1,153	3	0,764
Linear-by-Linear Association	0,223	1	0,637
N of Valid Cases	26,000		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,38.

> H3.4 A > Implementação Sistema Controle Interno * Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - sistema controle interno

Crosstab

		Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - sistema controle interno				
		Importante	Bastante importante	Muito importante	Total	
Implem. Sistema Controle Interno	Implementou	Count				
		% within Implem. Sistema Controle Interno				
		% within Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - sistema controle interno				
	Não Implementou	Count				
	Total	% within Implem. Sistema Controle Interno				
		% within Import.atribuída sist.objecto auditoria interna - sistema controle interno				
		Count				
		% within Implem. Sistema Controle Interno				
		Importante	Bastante importante	Muito importante	Total	
		0	6	14	20	
		0	30	70	100	
		0	100	77,78	80	
		1	0	4	5	
		20	0	80	100	
		100	0	22,22	20	
		1	6	18	25	
		4	24	72	100	
		100	100	100	100	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,556 ^a	2	0,062
Likelihood Ratio	5,951	2	0,051
Linear-by-Linear Association	0,129	1	0,719
N of Valid Cases	25,000		

a. 5 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,20.

> H4 - Existência de Plano de Riscos de Corrupção (PGRCIC) * Activ .auditoria interna

Crosstab

		Acções/procedimentos, a implementar, previstos no PGRCIC-activ.auditoria interna		Total
		Sim	Não	
Existência de Plano de Riscos de Corrupção (PGRCIC)	Sim	Count % within Existência de Plano de Riscos de Corrupção (PGRCIC) % within Acções/procedimentos, a implementar, previstos no PGRCIC-activ.auditoria interna	10 83,33 100	12 100 92,31
	Não	Count % within Existência de Plano de Riscos de Corrupção (PGRCIC) % within Acções/procedimentos, a implementar, previstos no PGRCIC-activ.auditoria interna	0 0 0 33,33	1 100 7,69
	Total	Count % within Existência de Plano de Riscos de Corrupção (PGRCIC) % within Acções/procedimentos, a implementar, previstos no PGRCIC-activ.auditoria interna	10 76,92 100	13 100 100

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	3,611 ^a	1	,057		
Continuity Correction ^b	,442	1	,506		
Likelihood Ratio	3,232	1	,072		
Fisher's Exact Test				,231	,231
Linear-by-Linear Association	3,333	1	,068		
N of Valid Cases	13				

a. 3 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,23.
b. Computed only for a 2x2 table